

Kravet til reelt etablert og tilsvarende selskap i fritaksmetoden og NOKUS-reglene



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 678
Leveringsfrist: 26.04.2010

Til sammen 17 917 ord

26.04.2010

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Presentasjon av problemstilling	1
1.2	Rettskildesituasjon	2
1.3	Opplegg for den videre fremstilling og avgrensning av oppgaven	3
<u>2</u>	<u>FRITAKSMETODEN, SKATTELOVEN § 2-38</u>	<u>4</u>
2.1	Bakgrunn for innføringen av fritaksmetoden	4
2.1.1	Historikk	4
2.1.2	Formål	5
2.2	Anvendelsesområde for fritaksmetoden	5
2.3	Unntak fra fritaksmetoden	6
<u>3</u>	<u>NOKUS-REGLENE</u>	<u>7</u>
3.1	Bakgrunn for innføringen av NOKUS-reglene	7
3.1.1	Historikk	7
3.1.2	Formål	8
3.2	Anvendelsesområde for NOKUS-reglene	8
3.3	Norsk-kontrollert sktl. § 10-62	9
3.4	Lavskattland sktl. § 10-63	9
3.5	Begrensninger i skatteplikten	10
<u>4</u>	<u>EØS-RETT OG NORSK SKATTERETT</u>	<u>11</u>

4.1	Innledning	11
4.2	Forholdet mellom EØS-retten og norsk skatterett	11
4.3	De fire friheter	14
4.3.1	Domspraksis om de fire friheter og inntektsskatt	14
4.4	Unntak i forhold til reglene om de fire friheter	15

5 FRITAKSMETODENS OG NOKUS-REGLENES FORHOLD TIL GRENSEOVERSKRIDENDE AKSJEINVESTERINGER I LAVSKATTLAND INNENFOR EØS 17

5.1	Innledning	17
5.1.1	Utbytte- og gevinstbeskatning av selskaper innenfor EØS	17
5.1.2	Legislative hensyn	19
5.1.3	De to sentrale vilkår tilsvarende selskap og reelt etablert	21
5.1.4	Reglenes forhold til EØS-retten	22
5.2	”Tilsvarende selskap”	23
5.2.1	Lovens ordlyd og forarbeidene	24
5.2.2	Rettspraksis	25
5.2.3	EØS-rettens tolkning av begrepet tilsvarende selskap	26
5.2.4	Finansdepartementets uttalelser	28
5.2.5	Andre kilder	31
5.2.6	Sammenligning av selskapene	32
5.2.7	Konklusjon	34
5.3	”Reelt etablert”	35
5.3.1	Lovens ordlyd og forarbeidene	36
5.3.2	EF-domstolens praksis	38
5.3.3	Finansdepartementets uttalelser	44
5.3.4	Andre kilder i EF/EØS	46
5.3.5	Internasjonale konsekvenser som følge av Cadbury Schweppes-saken	47
5.3.6	EØS-retten; hvilke hensyn kan rettmessig begrunne begrensninger i etableringsfriheten	50
5.3.7	Juridisk litteratur og annen norsk praksis	55
5.3.8	Konklusjon	56

5.4	Reglenes forhold til den ulovfestede gjennomskjæringsregelen	58
6	<u>AVSLUTNING OG KONKLUSJON</u>	60
	<u>LITTERATURLISTE</u>	63

1 Innledning

1.1 Presentasjon av problemstilling

De siste 30 årene har det foregått en omfattende økonomisk globalisering. Multinasjonale selskaper og konserner har stadig blitt mer utbredt og kravet til økonomisk effektivitet og styring i disse har vært svært viktig for å opprettholde en konkurransedyktig drift. I Europa har særlig EU og EØS-avtalen hatt stor betydning for økonomiske relasjoner på tvers av landegrensene. I forbindelse med selskapsinvesteringer på tvers av landegrenser oppstår det spørsmål i forhold til beskatning av selskapenes inntekter og overskudd. Slike skattespørsmål kan være av stor økonomisk betydning. Denne oppgavens problemstilling er å vurdere hvilke begrensninger EU/EØS-retten legger på NOKUS-reglene og fritaksmetoden. Målsetningen er å klarlegge hva som ligger i begrepene tilsvarende selskap og reelt etablert. I den sammenheng vil det bli belyst hva som skal til for at aksjeinvesteringer innenfor EØS skal være omfattet av fritaksmetoden i de tilfeller hvor investeringen er foretatt i et såkalt lavskattland jf. NOKUS-reglene.

Fritaksmetoden, NOKUS-reglene og EØS-retten har alle relevans for skatterettslige spørsmål som oppstår i forbindelse med utbytte og gevinstbeskatning mellom selskaper på tvers av landegrenser innenfor EØS. Fritaksmetoden søker å unngå kjedebeskatning for skatt ved inntekter på aksjer og andre eierandeler for visse typer selskaper, mens NOKUS-reglenes formål er å besørge at inntekter innvunnet i lavskattland blir beskattet. Selv om de to regelsett i utgangpunktet regulerer områder innenfor hvert sitt rettsfelt, vil de i slike skatterettslige situasjoner ha samme vurderingstema. Således må det foretas en interesseavveining mellom de forskjellige reglenes formål.

Det sentrale i EØS-retten i forhold til denne oppgavens problemstilling, er de fire friheter og særlig etableringsfriheten. Etableringsfriheten kan sies å inneholde et forbud mot forskjellsbehandling. Dette inkluderer skattemessig forskjellsbehandling mellom medlemslandene. Da skattereglene og skattesatsene innad i EU ikke harmoniserer, gir regelen om etableringsfriheten rom for å dra nytte av gunstigere skattesatser ved at

skatteyttere investerer i selskaper i lavskattland. Investeringer vil da med hjemmel i fritaksmetoden kunne unngå beskatning utover eventuell beskatningen i lavskattlandet. Dette kan medføre at selskapsinntekt bare blir beskattet når selskapsoverskuddet deles ut til aksjonæren. Total beskatning vil da være betydelig lavere enn om både selskapet og aksjonær ble skattlagt etter norske skatteregler. Utnyttelsen består i hovedsak av å benytte ulikheter i statenes skatteregler, og opprettelse av basisselskaper eller gjennomstrømningsselskaper i lavskattland, er en kjent form for skattetilpasning. Basisselskaper og gjennomstrømningsselskaper er selvstendige skattesubjekter og kan benyttes til å samle opp inntekt fra internasjonal aktivitet slik at inntekten beskyttes mot beskatning i aksjonærens hjemstat såfremt overskuddet beholdes i selskapet. Etablering og bruk av slike selskaper er i utgangspunktet lovlig, men der hvor selskapet bare har eksistert i navnet og selskapsdannelsen i virkeligheten har vært en form uten reelt innhold, kan det angripes som pro forma eller som en omgåelse. Skatteunndragelsesproblematikken oppstår når ulike aktører gjennom bruk av slike reelle eller ikke-reelle selskaper unnlater å gi opplysninger eller tilslører de faktiske forhold for å unngå skatt¹. Det kan oppstå problemer der man har et regelsett med hjemmel i EØS-retten som sier at man fritt kan etablere seg på tvers av landegrenser uten at etableringene kan forskjellsbehandles med grunnlag i forskjellig skattenivå. På den andre siden har man et regelsett som sier at inntekter som ikke har blitt beskattet, eller har blitt skattlagt svært lavt, skal skattlegges. I tillegg har man et regelsett som sier at aksjeinntekter som tilfaller selskapsaksjonærer ikke skal skattlegges. Innenfor denne trekanten av regler har det gjennom EF-domstolens praksis utkrystallisert seg vilkår som søker å harmonere med de forskjellige reglenes hensyn og formål. Disse vilkårene er tilsvarende selskap og reelt etablert.

1.2 Rettskildesituasjon

Skatterett er i utgangspunktet et nasjonalt anliggende. I et dualistisk rettssystem som Norge har betyr det at nasjonale skatteregler gjelder fremfor internasjonale regler², så fremt ikke

¹ NOU 2009: 4 punkt 3.5.7.2

² Fleischer 2005 side 358-359

annet er avtalt gjennom konkrete avtaler. På tross av dette blir skatteretten påvirket utenfra, særlig gjennom EØS-avtalen. Norge har ved inkorporering av EØS-avtalen gitt dens regler forrang til andre nasjonale regler. Selv om EØS-avtalen i utgangspunktet ikke søker å regulere nasjonale skatteregler, har dens regler om de fire friheter fått stor betydning på skatterettens område. EF-domstolens praksis har hatt stor innflytelse på forholdet mellom EØS-retten og nasjonale skatteregler gjennom EF-retten og EØS-retten felles hovedavtale. Sentralt i hovedavtalen står homogenitetsmålsetningen som har til formål å medvirke til at rettssystemene har en ensartet praksis og er i overensstemmelse med hverandre. Da hensynet til et dynamisk rettssystem står sentralt i EF-traktaten, medfører det at praksis fra EF-domstolen tillegges særlig stor vekt for medlemslandene. På denne måten påvirkes EØS-retten i stor grad av EF-retten, mens EF-retten i stor grad utvikles gjennom EF-domstolen. Dette har medført at det i de senere år i flere tilfeller har oppstått konflikt mellom nasjonale skatteregler og EØS-avtalens regler om de fire friheter. EØS-retten økende påvirkning på nasjonale skatteregler har til dels vært utilsiktet, men kommer som en følge av at EØS-retten i stadig større grad har blitt underlagt en mer dynamisk tolkning hovedsakelig gjennom EF-domstolens praksis. Norge har derfor med EØS-avtalens folkerettslige forpliktelser pålagt seg selv begrensninger i beskatningsadgangen. Da norske myndigheter inngikk EØS-avtalen, var de neppe klart hva begrensningene ville medføre. Dette kan muligens forklare myndighetenes tidvis skeptiske tilnærminger til spørsmål som oppstår i sammenheng med norsk inntektsskatterett og EØS-retten.

1.3 Opplegg for den videre fremstilling og avgrensning av oppgaven

Oppgaven vil inneholde en generell presentasjon av fritaksmetoden i skatteloven § 2-38 og NOKUS-reglene i skatteloven § 10-60 følgende. Særlig aktuell vil skattelovens § 10-64 b være og dens vilkår for anvendelse av fritaksmetoden. Det bemerkes at oppgaven ikke omfatter alle de problemstillinger som kan oppstå i farevannet av de nevnte regler. NOKUS-reglene og fritaksmetoden skal sees i sammenheng, og presentasjonen vil således være rettet mot oppgavens problemstilling. Det vil bli foretatt en særlig drøftelse av

problemstillingene i forhold til vilkårene om tilsvarende selskap og reelt etablert virksomhet. Oppgaven avgrenses til selskaper innenfor EØS.

Av stor betydning for de ovennevnte regelsett er EØS-retten og dens prinsipper om de fire friheter. Særlig vil etableringsfriheten og fri bevegelighet av kapital stå sentralt. Skatterettslige problemstillinger i forhold til de andre frihetene vil ikke bli drøftet nærmere i denne oppgaven. Videre vil oppgaven kun ta for seg problemstillinger i forhold til selskaper og selskapsaksjonærer.

2 Fritaksmetoden, skatteloven § 2-38

2.1 Bakgrunn for innføringen av fritaksmetoden

2.1.1 Historikk

Etter skattereformen i 1992 var utgangspunktet at aksjeinntekter skulle beskattes på samme måte, uavhengig av om inntektene tilfalt selskaper eller personlige aksjonærer. Det innebar at aksjeinntekter var skattepliktige, men at dobbeltbeskatning skulle unngås ved hjelp av RISK-reglene, godtgjørelsesreglene og kredittreglene i sktl. § 16-30. Kredittreglene var imidlertid nokså strenge, hvilket medførte at det i praksis ofte bare var innenlandske aksjeinntekter som delvis ble fritatt for beskatning.

I St.meld.nr. 29 (2003-2004) foreslo regjeringen å innføre en fritaksmetode innefor selskapssektoren. Forslaget innebar at selskapsaksjonærer som hovedregel skulle fritas for beskatning av utbytte og gevinst på aksjer, samtidig som fradragsretten for tilsvarende aksjetap skulle bortfalle.

Da fritaksmetoden ble innført, var ikke dette et særnorsk fenomen. Internasjonalt har skattebestemmelser som fritar selskapsaksjonærer for skatt på aksjeutbytte og gevinster blitt svært utbredt. Innføringen av reglene i Norge førte til at de norske skattereglene fulgte den internasjonale trenden for beskatning av slike inntekter. Dette var fordelaktig da svært mange av Norges handelspartnere allerede hadde denne typen skatteregimer som bl.a. Sverige, Danmark, Finland, Storbritannia, Tyskland og Frankrike.

2.1.2 Formål

Fritaksmetoden har to sentrale formål. Hovedformålet var å unngå kjedebeskatning ved å innføre begrensninger av dobbeltbeskatning av aksjeutbytte og aksjegevinst i forhold til selskapssektoren. Metodens andre formål var å bringe norske skatteregler i samsvar med Norges forpliktelser etter EØS-retten³.

2.2 Anvendelsesområde for fritaksmetoden

Fritaksmetodens anvendelsesområde må avgrenses med hensyn til hvilke skattesubjekter som skal omfattes⁴. Subjektsspørsmålet handler om hvilke skatteyttere som skal ha skattefritak etter fritaksmetoden og således ikke ha fradragsrett for tilsvarende tap. Skatteloven § 2-38 1.ledd bokstav a-k regulerer subjektssiden. Skattefritak etter fritaksmetoden forutsetter at kvalifiserende inntekt mottas av et kvalifiserende subjekt. Både i forhold til subjekts- og objektsspørsmålet må det foretas en avgrensning av hvilke former for selskaper mv. som skal omfattes av fritaksmetoden⁵. Ved vurderingen av hvilke former for selskaper mv. som omfattes av fritaksmetoden som subjekt, la departementet vekt på forholdet til aksjonærmodellen. Et bærende prinsipp bak fritaksmetoden er at inntekter som omfattes av skattefritaket ikke kan overføres fra selskapssektoren til fysiske personer uten at det oppstår beskatning av avkastningen. I utgangspunktet vil det derfor

³ Se punkt 5.1.1

⁴ Ot.prp. nr. 1 (2004-05) pkt. 6.5.2.1

⁵ Ot.prp. nr. 1 (2004-05) pkt. 6.5.2.1

være en generell forutsetning for å inkludere et subjekt under fritaksmetoden at videre utdeling til fysisk person beskattes på personens hånd, eventuelt med skjerming etter aksjonærmodellen⁶. Under punkt 5.2.1 er subjektsavgrensingen drøftet nærmere.

Objektspørsmålet omhandler hvilke inntekter og tap som skal omfattes av fritaksmetoden. Skatteloven § 2.38 2. ledd regulerer hvilke inntekter og tap som omfattes av 1. ledd. I utgangspunktet er det bare utbytte og gevinst på eierandeler i visse selskaper mv. som kan kvalifisere for skattefritak, mens tilsvarende tap ikke vil gi rett til fradrag. For å omfattes som objekt under fritaksmetoden må utbyttet være lovlig utdelt. Lovlig utdelt utbytte refererer seg først og fremst til de selskapsrettslige skranker for utbytteutdeling⁷.

2.3 Unntak fra fritaksmetoden

Begrensinger ved fritaksmetodens anvendelse finnes i skattelovens § 2-38 3.ledd⁸. Fritaksmetoden søker gjennom sitt hovedformål å forebygge kjedebeskatning av inntekter og medfører at aksjeinntekter ikke underlegges beskatning hos mottakeren⁹. Ved grenseoverskridende inntekter kan dette resultere i at norske selskaper mottar aksjeinntekt fra et overskudd som er lavt beskattet eller som ikke har blitt beskattet i det hele tatt. I forarbeidene står det at dersom aksjeinntekten gjenspeiler inntekt som ikke beskattes, eller som beskattes svært lavt, slår ikke begrunnelsen for fritaksmetoden til. Dette vil som regel være tilfelle for aksjeinntekter fra utland med lav eller ingen selskapsbeskatning, dvs. lavskattland¹⁰.

⁶ Ot.prp. nr. 1 2004-2005 pkt. 6.5.2.1

⁷ Zimmer, *Bedrift, selskap og skatt*, 2006, side 284

⁸ Se punkt 5.1.1

⁹ Ot.prp. nr. 1 2004-2005 pkt. 6.5.4.1

¹⁰ Ot.prp. nr. 1 2004-2005 pkt. 6.5.4.1

Begrensningen av fritaksmetodens anvendelsesområde kan også begrunnes med at en generell anvendelse av fritaksmetoden på inngående aksjeinntekter vil gi økte incentiver til å flytte virksomhet fra Norge til selskaper hjemhørende i lavskattland. Slike skattemessige tilpassninger vil medføre tap av skattegrunnlag til utlandet, og vil kunne være uheldig¹¹.

3 NOKUS-reglene

3.1 Bakgrunn for innføringen av NOKUS-reglene

3.1.1 Historikk

Med bakgrunn i de siste tiårenes utvikling av informasjons- og kommunikasjonsteknologi, kan det sies at landegrenser på mange måter er blitt utvisket. Det har vært en sterk globalisering i forhold til handel og kapitalforflytninger, hvilket medførte et behov for tilpassede reguleringer i de enkelte land. I revidert nasjonalbudsjett 1990 varslet regjeringen nye regler for beskatning av nordmenn som eier andeler i selskap etablert i land med ingen eller lav beskatning. Valutaliberaliseringen gjorde det ønskelig å gi skatteregler som ville hindre en skattemotivert kapitalflukt til slike selskaper. Det var først og fremst selskaper som utelukkende eller hovedsakelig var etablert i ”skatteparadiser” for å unngå norsk beskatning det ble siktet til¹². Ved skattereformen 1992 kom NOKUS-reglene inn i norsk lov og ble forutsatt å erstatte tidligere ulovfestet praksis om samtykke til direkte ligning av norske deltakere i utenlandsk skipside selskap.

Da de norske NOKUS-reglene ble innført, hadde de klare likhetstrekk med de internasjonale CFC-reglene (Controlled Foreign Company). CFC-reglene kom i forbindelse med den internasjonale utvikling som førte til liberalisering av verdenshandelen og finansmarkeder. Denne utviklingen gjorde oppmerksomheten større rundt spørsmål om

¹¹Ot.prp. nr. 1 2004-2005 pkt. 6.5.4.1

¹² Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) pkt. 6.1

skatteplanlegging i form av kapitalflukt til lavskattland. CFC-reglene søker å hindre at hjemmehørende skattytere oppnår skattekreditt ved å investere i selskaper i lavskattland for dermed å unngå eller utsette betaling av utbytte. De fleste av verdens viktige kapitaleksporterende land og de fleste medlemmer av OECD har i dag innført CFC-regler¹³.

3.1.2 Formål

Det sentrale formålet med NOKUS-reglene er å motvirke at selskapsinntekter og gevinster ikke blir beskattet. Reglene søker å unngå etablering av skattekreditter gjennom bruk av selskaper i lavskattland. Primært siktes det her til skattemotiverte investeringer og kapitalinvesteringer i selskaper hjemmehørende i såkalte skatteparadiser. Av forarbeidene fremgår det at NOKUS-reglene i tillegg skal bidra til et mer nøytralt skattesystem (kapitaleksportnøytralitet), dvs. at investert kapital bør underlegges den samme effektive beskatning, enten den er investert i utlandet eller i Norge.

3.2 Anvendelsesområde for NOKUS-reglene

Bestemmelsene i sktl. §§ 10-61 til 10-68 gjelder for deltaker i norsk-kontrollert aksjeselskap og likestilt selskap eller sammenslutning, jf. § 10-1, som er hjemhørende i lavskattland¹⁴. Skattesubjektet etter bestemmelsene er norsk deltaker i nærmere angitt selskap, innretning eller sammenslutning som er skattemessig hjemhørende i fremmed stat, jf. sktl § 2-4. Som norsk deltaker regnes i hovedsak person, selskap eller innretning som er skattemessig hjemhørende i Norge, jf. § 2-1 og § 2-2. Reglene får ikke anvendelse på deltakelse i deltakerlignet selskap, jf. §§ 10-40 til 10-45.

¹³ NOU 2006:4 Punkt. 8.2

¹⁴ Skatteloven 1999. 26. mars. Nr. 14, § 10-60

3.3 Norsk-kontrollert sktl. § 10-62

Skattelovens § 10-60 fremsetter et vilkår om at det utenlandske selskapet er ”norsk - kontrollert”. Bestemmelsen i § 10-62 definerer hva som ligger i norsk-kontrollert og regulerer i tillegg de tidsmessige aspekter ved vurderingen av om vilkårene for anvendelse av NOKUS-reglene er oppfylt. Hovedregelen er at minst halvparten av andelene i selskapet eller dets kapital må eies eller kontrolleres av norske skatteyttere ved både inntektsårets inngang og utgang¹⁵. Selskapets andeler eller kapital kan eies direkte eller indirekte, jf. sktl § 10-62 1. ledd. Med indirekte eie eller kontroll menes alle deltakerandeler som eies eller kontrolleres av mellomliggende selskapsledd som selv er norsk-kontrollert, dvs. eiet eller kontrollert med minst 50 %. Enhver norsk deltaker i et norsk-kontrollert utenlandsk selskap er skattepliktig, og som skattesubjekt omfattes både fysiske og juridiske personer¹⁶.

3.4 Lavskattland sktl. § 10-63

NOKUS-reglene gjør seg gjeldende når norske deltakere plasserer kapital i utenlandske skatteregimer med vesentlig lavere skattenivå enn Norge. Skattelovens § 10-63 definerer lavskattland som ”land hvor den alminnelige inntektsskatt på selskapets eller innretningens samlede overskudd utgjør mindre enn to tredjedeler av den skatten selskapet eller innretningen ville ha blitt lignet som dersom det/den hadde vært hjemhørende i Norge”. I forarbeidene oppsto spørsmålet om på hvilket grunnlag en skulle foreta en sammenligning av skattenivået. Tre ulike metoder ble foreslått for å avgjøre om det forelå en kvalifisert forskjell. Metodealternativene gikk ut på å sammenligne henholdsvis formelle skattesatser, effektive skattesatser og hva det enkelte kontrollerte selskap hadde måttet betale i skatt i det enkelte inntektsår hjemmehørende i Norge. Ut fra en samlet vurdering var departementet av den oppfattning at de effektive inntektsskattesatser på selskapsoverskuddet måtte legges til grunn for sammenligningen av skattenivået¹⁷. Den effektive skattesatsen finner man ved å ta skatten betalt gjennom hele året dividert på

¹⁵ Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, 2009 side 333

¹⁶ Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) pkt. 6.8.3

¹⁷ Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) pkt. 6.9

bruttoinntekt. På den måten vil en få frem de reelle forskjellene i skattenivået. I forhold til sammenligningsgrunnlaget vil det være naturlig å se hen til internasjonale arbeidere som redegjør for skattenivået i ulike land. OECD har som ledd i arbeidet mot skadelig skattekonkurranse mellom landene utarbeidet en oversikt over skatteparadiser og andre jurisdiksjoner med prefererte skatteregimer som kan medføre skadelig skattekonkurranse¹⁸.

I forbindelse med innføringen av fritaksmetoden ble det ved forskrift fastsatt en ikke uttømmende liste over land som anses og ikke anses som lavskattland. Denne listen finnes i Skattedirektoratets skatteforskrift § 10-63. Listen over land som ikke anses som lavskatteland er ikke bindende, og det må foretas en konkret vurdering i det enkelte tilfelle.

3.5 Begrensninger i skatteplikten

Et ytterligere vilkår gjelder der det foreligger skatteavtale og det aktuelle selskapet er omfattet av denne. Etter sktl. § 10-64 bokstav a heter det at skattlegging etter NOKUS-reglene bare kan finne sted der ”selskapets eller innretningens inntekter hovedsakelig er av passiv karakter”. Passiv inntekt vil typisk omfatte avkastning av kapitalplasseringer. Har et selskap både aktiv og passiv inntekt, må det foretas en hovedsaklighetsvurdering. Ved hovedsakelig passiv inntekt, skal deltakerne skattelegges etter NOKUS-reglene for andel i hele selskapsinntekten. NOKUS-skattlegging skal ikke foretas der inntekt ikke hovedsakelig er passiv¹⁹.

Med virkning fra inntektsåret 2007 ble det ved lov 14. desember 2007 nr. 107 tilføyd en bokstav b til skattelovens § 10-64. Bestemmelsen begrenser NOKUS-reglenes rekkevidde der selskapet eller innretningen er etablert i et lavskattland som er en EØS-stat. Denne innsnevringen i virkeområdet kom som følge av Norges forpliktelser etter EØS avtalen i

¹⁸ Ot.prp. nr. 1 2004-2005 pkt. 6.5.4.4

¹⁹ Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, 2009 side 334

kjølevannet av EF- domstolens dom i sak C-196/04 Cadbury Schweppes. Bestemmelsen i sktl. § 10-64 bokstav b tar sikte på å etablere den samme terskel for anvendelse av NOKUS-reglene som EF-domstolen fastslår i Cadbury Schweppes dommen, gjennom vilkåret om at selskapet må være reelt etablert og drive reell økonomisk virksomhet.

4 EØS-rett og norsk skatterett

4.1 Innledning

EØS-retten er av stor betydning for denne oppgavens problemstilling på flere vis. For det første er aksjeinvesteringer på tvers av landegrenser innenfor EØS området sentralt. For det andre søker norske skatteregler gjennom fritaksmetoden å harmonisere med EØS-retten. Sist, men ikke minst, har EØS-rettens prinsipper om de fire friheter og dens diskriminerings- og restriksjonsforbud betydning i forhold til NOKUS-reglene. Traktaten får betydning ved at selskaper i en EØS-stat, som tilsvarer et selskap i en annen EØS-stat, er unntatt fra NOKUS-beskatning så sant selskapet er reelt etablert.

4.2 Forholdet mellom EØS-retten og norsk skatterett

EØS-avtalen søker ikke å regulere nasjonale skattesatser, men medfører en skattepolitisk påvirkning som fører til at norske skatteregler og skattesatser allikevel påvirkes. Dette gjør seg særlig gjeldende i tilknytning til prinsippene om de fire friheter. Et sentralt spørsmål er derfor hvordan man kan fastsette hvilke rammer EØS-avtalen setter for norsk skattelovgivning.

Det dualistiske rettssystemet er fraveket i flere tilfeller, blant annet ved EØS-avtalen. Gjennom EØS-lovens § 2 er EØS-avtalens fellesskapsrettslige bestemmelser gitt forrang ved motstrid til annen formell lovgivning. Gjennom protokoll 35 til EØS-avtalen har Norge i likhet med de andre EØS/EFTA-statene forpliktet seg til å sikre EØS-retten forrang

gjennom vedtakelse av nasjonale lovbestemmelser²⁰. EØS-retten kan derfor sies å ha en form for mellomkonstitusjonell rang i norsk rett.

Homogenitetsmålsetningen står sentralt som en fanebestemmelse i EØS-avtalen art 1, og kommer i tillegg til uttrykk i EØS-avtalens fortale. Det uttrykkes i målsetningen at det ved tolkning av EØS-avtalen skal legges stor vekt på hensynet til rettshomogenitet og ensartethet mellom medlemslandene. Dette er en overordnet målsetting innenfor EØS, og den har stor betydning for reglene om de fire friheter og konkurranseretten. Dette har bakgrunn i at EØS-avtalen i utgangspunktet var ment som en frihandelsavtale mellom EØS-landene og de øvrige EU landene. I den sammenheng er det helt sentralt, og i mange tilfeller avgjørende, at reglene i EØS og EU er ensartede.

I et samfunn under rask utvikling settes det stadig krav til et rettssystem som på tilfredsstillende vis kan følge samfunnsendringene. I EØS-avtalen er det tatt hensyn til kravet om slik dynamisk utvikling av EØS-retten gjennom avtalens fortale 4. ledd. Dette innebærer for det første at lovgivningen i EØS skal utvikle seg, særlig gjennom inkorporering av nye forordninger og direktiver i EØS-avtalen, slik at rettsstilstanden ikke er låst fast. For det andre innebærer hensynet at det skal skje en utvikling med hensyn til tolkningen av eksisterende bestemmelser i EØS-avtalen²¹.

Som følge av EØS-avtalen ble det opprettet en egen EFTA-domstol i tillegg til den allerede eksisterende EF-domstolen. Utgangspunktet var at de skulle fungere som et topilarsystem med forskjellige jurisdiksjonsområder. Innenfor EFTA-pilaren av EØS er det EFTA Surveillance Authority (ESA) som har oppsynet med at statene holder seg til EØS-avtalen, og EFTA-domstolen som avgjør saker eller gir rådgivende uttalelser om hvordan EØS-

²⁰ Bullen 2005 side 107

²¹ Bullen 2005 side 85

avtalen skal forstås²². EFTA-domstolen har imidlertid behandlet få saker om inntektsskatt. Derimot har EF-domstolen behandlet en lang rekke saker om tolkning av EF-traktaten i forhold til inntektsskatterett. I den sammenheng bemerkes det at kravet EF-traktaten stiller til en dynamisk utvikling av rettsystemet, har tillagt EF-domstolen en særlig viktig rolle innenfor EU. Dens avgjørelser utgjør i stor grad rettsutviklingen for medlemslandene. Særlig har EF-domstolen ved problemstillinger rundt de fire friheter de siste 15 til 20 år avsagt en rekke dommer om inntektsskattespørsmål. Et sentralt spørsmål er derfor hvilken betydning EF-domstolens dommer kan tillegges ved tolkning av EØS-avtalen. Spørsmålet om vekten til EF-domstolens avgjørelser må vurderes med utgangspunkt i EØS-avtalen art 6, som sier at bestemmelsene i EØS-avtalen på visse vilkår skal fortolkes i samsvar med EF-domstolens avgjørelser²³. Homogenitetsmålsetningen er et sentralt moment i den sammenheng. Dersom EFTA-domstolen fritt kan se bort fra EF-domstolens fortolkninger av de fire friheter, ville homogenitetsmålsetningen fullstendig forfeiles og EØS-avtalens art 6 ville således bli innholdsløs²⁴. Andreas Bullen sier i boken "EU, EØS og skatt" at "med bakgrunn i dette må det legges til grunn at EF-domstolens avgjørelser på området for de fire friheter må tillegges meget stor vekt ved tolkningen av forbudsbestemmelsene på området for de fire friheter i EØS-avtalens hoveddel. Den eneste reelle skranke er kravet om at EF-domstolens avgjørelse må være relevant, hvilket den imidlertid som den klare hovedregel vil være²⁵". Det kan sies at tendensen har utviklet seg til at det nå i utgangspunktet ikke er noen forskjell på tolkning av de to traktatenes bestemmelser om de fire friheter og statsstøtte. Zimmer stiller seg bak denne forståelsen i sin lærebok i internasjonal skatterett.²⁶

Rettspraksis fra EF-domstolen har en svært sentral rolle og har i mange tilfeller direkte betydning for tolkningen av EØS-avtalen og dens dynamikk. I mange tilfeller er det

²² Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, 2009 side 93

²³ Bullen 2005 side 91

²⁴ Bullen 2005 side 93

²⁵ Bullen 2005 side 95

²⁶ Se Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, 2009 side 94

nettopp domstolens avgjørelser og tolkninger av aktuelle problemstillinger som er bakgrunnen for utviklingen. Cadbury Schweppes-dommen er et eksempel på dette da flere land, deriblant Norge, måtte endre sine interne skatteregler for å komme i overensstemmelse med EØS/EF-rettens bestemmelser. Homogenitetshensynet sørger for at medlemslandene følger den utvikling og de føringer som blir satt gjennom EF-domstolens avgjørelser. Resultatet av dette medfører at EØS-landene må forholde seg til et svært dynamisk rettssystem.

4.3 De fire friheter

I EF- og EØS-retten står de fire friheter som omhandler fri flyt av varer, tjenester, personer og kapital sentralt. På skatterettens område er særlig frihetene om fri flyt av personer og kapital sentrale. Retten til fri bevegelighet av personer er tosidig da den gjelder både for fysiske og juridiske personer. For fysiske personer gjelder retten en frihet i forhold til arbeidstakernes bevegelighet på tvers av landegrensene, jf. EØS art 28 flg. For juridiske personer innebærer prinsippet om fri bevegelighet en frihet og etableringsrett på tvers av landegrenser mellom medlemslandene, jf. EØS art 31 flg. Retten til fri bevegelighet av kapital innebærer at det ikke skal være noen restriksjoner på overføringer av kapital mellom personer bosatt i EØS jf. EØS art 40.

4.3.1 Domspraksis om de fire friheter og inntektsskatt

Hovedformålet med bestemmelsene om de fire friheter i EØS avtalen er å tilrettelegge for handel og økonomiske forbindelser over landegrensene innad i EØS-området, jf. EØS art 1. For å nå dette målet er det nødvendig at økonomiske aktører ikke behandles mindre gunstig om de er involvert i grenseoverskridende økonomisk aktivitet enn om de er involvert i tilsvarende innenlandsk aktivitet²⁷. Nasjonale regler kan inneholde vilkår som på ulike vis kan begrense de friheter som foreligger gjennom EØS-avtalens grunnprinsipper. Skal en internrettslig regel rammes av de fire frihetene, må det på en eller annen måte foreligge en

²⁷ Bullen 2005 side 33

ugunstigere behandling av en grenseoverskridende situasjon enn av en sammenlignbar rent intern situasjon. Et viktig spørsmål er derfor hvilke situasjoner som er sammenlignbare²⁸. Felles for mange av de avgjørelsene EF-domstolen har tatt stilling til i tilknytning til inntektsskattespørsmål, er at de omhandler forskjellsbehandling og restriksjoner i forhold til andre EØS-stater. Her vil sammenlignbarhetskriteriet være sentralt for å avdekke om det foreligger forskjellsbehandling. Som eksempel kan avgjørelsen fra EF-domstolen C-319/02 *Manninen* og sak fra EFTA-domstolen E-1/04 *Fokus Bank* nevnes.

4.4 Unntak i forhold til reglene om de fire friheter

Reglene vedrørende EØS-avtalens fire friheter har vidtrekkende konsekvenser for statene som er bundet av dem. I enkelte tilfeller kan forbudsbestemmelsene, dersom de skulle gjelde helt uten unntak, medført skadelige virkninger for medlemsstatene²⁹. Med bakgrunn i dette er det innført særlige unntak fra reglene om de fire friheter og forbudet mot diskriminering og restriksjoner. Da reglene om de fire friheter inneholder de mest grunnleggende prinsipper i så vel EF-traktaten som i EØS-avtalen, er det viktig at anvendelsesområdet for unntaksbestemmelsene, de lovfestede så vel som de ulovfestede, begrenses til situasjoner hvor unntak er strengt nødvendig³⁰.

I de situasjoner hvor unntak er nødvendig, kan ikke inngrepet i de fire friheter nødvendigvis begrunnes som berettiget, selv om det er begrunnet i de hensyn som er angitt i de skrevne unntaksbestemmelser. Inngrep i de grunnleggende friheter må tilfredsstillende proporsjonalitetsprinsippet. Proporsjonalitetsprinsippet omhandler at det skal være forholdsmessighet mellom de mål man ønsker å oppnå med en rettsakt, og de virkemidler som tas i bruk. Det må derfor være forholdsmessighet i forhold til unntaket, og hva som anses nødvendig for å ivareta hensynet. Dersom et hensyn kan ivaretas ved anvendelse av

²⁸ Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, 2009 side 98

²⁹ Bullen 2005 side 475

³⁰ Bullen 2005 side 440

foranstaltninger som ikke hindrer utøvelsen av de fire friheter, må staten isteden benytte seg av slike mindre inngripende foranstaltninger³¹. Gjennom EF-domstolens praksis har det blitt utviklet uskrevene unntaksbestemmelser eller uskrevene allmenne hensyn. I Cassis de Dijon avgjørelsen fra 1979 åpnet EF domstolen for at også andre hensyn enn de som er nevnt i de skrevne unntaksbestemmelser kan gjøre seg gjeldende og rettmessig begrunne hindringer for gjennomførelsen av de fire frihetene³². Som en følge av EF-domstolens praksis har det utkrySTALLISERT seg visse betingelser som nasjonale foranstaltninger må tilfredsstillende for å kunne begrunne unntak fra grunnprinsippene i uskrevene allmenne hensyn. Disse uskrevene allmenne hensyn er som følger:

- (i) Den må anvendes uten forskjellsbehandling.
- (ii) Den må være begrunnet i tvingende samfunnsmessige hensyn.
- (iii) Den må være egnet til å oppnå det formål den forfølger.
- (iv) Den må ikke gå ut over hva som er nødvendig for å oppnå formålet.

I Cadbury Schweppes-saken (Sak C-196/04) gjengis flere av disse hensynene da domstolen slår fast at en hindring i etableringsfriheten bare vil være tillatt hvis hindringen er begrunnet i tvingende allmenne hensyn. Det kreves dessuten at hindringen er egnet til å sikre det mål den forfølger og at den ikke går utover andre forhold i forsøket på å nå sitt formål³³. Et nærliggende spørsmål i forhold til unntak er om de fire friheter og etableringsfriheten skal gjelde selv der hensynene bak unntakene i EØS-retten ikke gjør seg gjeldende. Dette spørsmålet vil bli drøftet under punkt 5.3.6.2.

³¹ Bullen 2005 side 476

³² Cassis de Dijon (120/78) premiss 8

³³ Cadbury Schweppes (C-196/04) premiss 47

5 Fritaksmetodens og NOKUS-reglenes forhold til grenseoverskridende aksjeinvesteringer i lavskattland innenfor EØS

5.1 Innledning

5.1.1 Utbytte- og gevinstbeskatning av selskaper innenfor EØS

Før skattereformen 2004-2006 og fritaksmetodens innmarsj, eksisterte et godtgjørelessystem og RISK-reglene. RISK står for regulering av inngangsverdi med skattlagt kapital og var en metode i det norske skattesystemet for å unngå dobbeltbeskatning innenfor selskapssektoren gjennom fastsettelse av et årlig beløp som kunne fraskrives ved salg av aksjer. Godtgjørelessystemet gikk ut på at aksjonærer hjemhørende i Norge fikk en godtgjørelse for skatt som det utdelende selskapet hadde svart på sitt overskudd. Dette systemet forsøkte å eliminere utbytteskatten for selskapsaksjonærer hjemhørende i Norge ved at aksjonærene fikk et godtgjørelessfradrag. En av ulempene med godtgjøreles- og RISK-reglene var at de bare omfattet norske aksjer og norske skattytere. I sak E-1/04, Fokus Bank-saken ble dette systemet erklært EØS-stridig, og behovet for nye skatteregler i forhold til utbyttebeskatning gjorde seg gjeldende for å bringe det norske skattesystemet i samsvar med de krav som EØS-avtalens regler om de fire friheter stiller³⁴. Med bakgrunn i dette la departementet til grunn ved utformingen av fritaksmetoden at fritaksmetodens regler, både på subjekt og objekt siden, skal likebehandle selskaper hjemmehørende i Norge og selskaper innenfor EØS³⁵.

Uten fritaksmetoden kunne et selskapsoverskudd blitt rammet av kjedebeskatning. Selskapsoverskuddet ville først blitt beskattet som virksomhetsinntekt i det opprinnelige selskap, så ved utdeling til selskapsaksjonærer og deretter ved utdeling til personlige aksjonærer tilknyttet selskapet. Ved en slik skattemodell ville et overskudd bli skattelagt hver gang det ble overført innenfor selskapssektoren, og majoriteten av det opprinnelige overskuddet ville blitt borte i skatt. For å sikre kapitalmobilitet i næringslivet, ønsket derfor

³⁴ St.mld. nr. 29 (2003-2004) pkt. 1.1

³⁵ Grydeland og Sandvik. 1/2009 side 51

norske skattemyndigheter et nøytralt skattesystem der overskuddet skattelegges en gang på selskapsnivå og en gang på aksjonærnivå. På den måten unngås kjedebeskatning, og overskuddet skattelegges først når personlige aksjonærer mottar utbytte eller selger aksjer med gevinst.

Regjeringen påpekte i St.meld.nr. 29 (2003-2004) at fritaksmetoden var fordelaktig på flere vis. Den ville forhindre kjedebeskatning, øke kapitalmobiliteten og medføre en forenkling av skattesystemet. Stortingets finanskomité stilte seg bak regjeringens forslag i sin innstilling Innst. S. nr. 232 (2003-2004). Det ble fremhevet at metoden ville innebære en administrativ forenkling i forhold til RISK- og godtgjørelsesreglene. Komiteen bemerket i tillegg et behov for å innføre regler som sikret skattemessig likebehandling mellom selskapsaksjonærer i Norge og andre EØS land.

Bestemmelsen i skatteloven § 2-38 3. ledd omhandler aksjeutbytte og gevinst/tap på aksje eller andel i selskap som er hjemmehørende i lavskattland innenfor og utenfor EØS. Bestemmelsen viser til NOKUS-reglene³⁶ og henviser direkte til sktl. § 10-63 hvor det presiseres hva som menes med lavskattland³⁷. Det bemerkes i denne sammenheng at det er et skille mellom lavskattland innenfor og utenfor EØS. Aksjeinntekter fra lavskattland utenfor EØS er i utgangspunktet skattepliktige dersom ikke nærmere angitte vilkår er oppfylt. For aksjeinntekter som mottas av et norsk selskap fra et lavskattland innenfor EØS, oppstilles det vilkår som kan medføre at aksjeinntektene allikevel vil bli omfattet av fritaksmetoden. Vilkåret er negativt avgrenset, og det henvises til sktl. § 10-64 bokstav b. Inntekter på eierandeler i selskap mv. som er *”hjemmehørende i lavskattland innenfor EØS, jf § 10-63 og som på tilsvarende vilkår som fastsatt i § 10-64 bokstav b ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet”* er skattepliktige for selskapet som mottar inntekten. Det betyr at dersom et selskap i et lavskattland innenfor EØS jf. sktl. § 10-63 oppfyller

³⁶ Se kapittel 3 om NOKUS-reglene

³⁷ Se punkt 3.4

vilkårene i sktl § 10-64, vil det mottakende norsk selskap allikevel omfattes av fritaksmetoden. Hva som ligger i reelt etablert vil bli drøftet i punkt 5.3 under.

”Bestemmelsens ordlyd omfatter tilfeller som i tillegg reguleres av NOKUS-reglene. Det kan ikke være tvil om at NOKUS-reglene skal gå foran så langt de rekker i slike tilfeller³⁸”.

Bestemmelsen i sktl. § 2-38 5. ledd ble endret ved lov 14. desember 2007 nr. 107.

Bakgrunnen for endringen var en følge av nyere rettsutvikling innen EU/EØS³⁹.

Bestemmelsen regulerer i tillegg vilkår for skattefrihet for såkalt kildeskatt, dvs. der mottakeren er en aksjonær i utlandet. Lovendringen medførte at det stilles et tilleggsvilkår for rett til fritak på skatt. Vilkåret forutsetter at selskapsaksjonæren som eksempelvis mottar et utbytte, er reelt etablert og driver reell virksomhet i et lavskattland innenfor EØS på tilsvarende måte som nevnt i avsnittet over. På nåværende tidspunkt er utgangspunktet i norsk skatterett at utenlandske aksjonærer svarer skatt til staten etter en sats som fastsettes av stortinget ved årlig skattevedtak jf. sktl. § 10-13. Fritaksmetoden utgjør dermed ved denne bestemmelsen et unntak fra hovedregelen.

5.1.2 Legislative hensyn

Kredittbestemmelsene i sktl. §§ 16-30 og 16-20 har blant annet til formål å motivere og legge til rette for investeringer i utlandet. Reglene søker å unngå at norske investorer som følge av dobbeltbeskatning blir stilt i en ugunstigere situasjon enn sine utenlandske konkurrenter. De samme betraktninger gjør seg også gjeldende i forhold til fritaksmetoden, noe som betyr at kredittbestemmelsene og fritaksmetoden inneholder skatteregler som søker å motivere til norske investeringer i utlandet⁴⁰. Intensjonen til de nevnte bestemmelser har ikke vært å gi norske selskaper med utenlandsinntekt en lavere totalbeskatning enn det som ville vært tilfellet dersom kapitalen var investert i Norge.

³⁸ Zimmer, *Bedrift, selskap og skatt*, 2006, side 352

³⁹ Se Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) pkt. 14.1

⁴⁰ Hovland, 2006 pkt. 2

Målsetningen om kapitaleksportnøytralitet⁴¹ har sammenheng med at man ønsker å beskytte det norske skattefundament. Hovland sier i sin artikkel ”Fritaksmetoden og koblingen til definisjonen av lavskattland i NOKUS-reglene” i Skatterett nr2/2006: ”For vide unntak fra eller modifikasjoner i globalinntektsprinsippet vil føre til uthuling av det norske skattefundament, samtidig som det også vil motivere til kreativ skatteplanlegging, skattemotiverte investeringer og kapitalplasseringer i utlandet”.

NOKUS-reglene har blitt utformet nettopp med tanke på å unngå en slik uthuling av det norske skattesystemet. EØS-avtalens regler om de fire friheter, og særlig dens regel om etableringsfrihet, har muligens økt incentivet for norske selskaper til kreativ skatteplanlegging ved å investere i selskaper med betydelig lavere skattesatser enn det vi har i Norge⁴². Begrunnelsen for dette ligger i at EØS-avtalen forbyr stater å praktisere skattemessig forskjellsbehandling. Dette medfører muligheter for å investere i andre stater med lavere skatt for på den måten og redusere egne kostnader da skattesatsene i EU ikke harmoniserer. Investeringen ville således ha beskyttelse under fellesskapsrettens bestemmelser om etableringsfrihet. Gjennom EØS-avtalens inkorporering i norsk rett ville EØS-avtalens regler tillate investeringer og kreativ skatteplanlegging som de norske reglene i utgangspunktet søkte å bekjempe. Forutsetningen for beskyttelse under fellesskapsbestemmelsene er at selskapet er reelt etablert, og at det er snakk om et tilsvarende selskap som er omfattet av fritaksmetoden som subjekt. Disse to vilkår kom inn i norsk rett i inntektsåret 2008 for å unngå misbruk av de fordeler EØS-avtalen gir. Begrensningene søker med andre ord å opprettholde en viss kapitaleksportnøytralitet, om enn ikke fullt ut, så er hensikten å begrense utartelse av en for stor skatteflukt til såkalte skatteparadiser.

⁴¹ Se punkt 3.1.2

⁴² Se Hovland 2006 pkt. 2

5.1.3 De to sentrale vilkår tilsvarende selskap og reelt etablert

Utgangspunktet i norsk rett er at selskapsaksjonærer er fritatt for skatt på utbytte og gevinst i forhold til aksjeinvesteringer jf. fritaksmetoden. Det presiseres i forarbeidene at fritaket gjelder for både inngående (utbytte og gevinster) og utgående (kildeskatt) inntekter⁴³. Som en motpol til fritaksmetoden sier NOKUS-reglene at et norsk-kontrollert selskap i lavskattland allikevel skal skattlegges, for å unngå kapitalflukt til såkalte skatteparadis. Et NOKUS kan som sådan ikke anses som et kvalifiserende subjekt etter sktl. § 2-38 1. ledd⁴⁴.

For å omfattes av fritaksmetoden ved investeringer innenfor EØS, er det et vilkår at selskapet må tilsvare et selskap som er nevnt som subjekt i sktl. § 2-38 1. ledd. Dersom selskapet oppfyller dette vilkåret, omfattes selskapet da av fritaksmetoden på tross av om det ellers kvalifiserer til de vilkår NOKUS-reglene oppstiller for å NOKUS-beskatte. Som følge av nyere rettsutvikling innen EU/EØS la departementet frem forslag om å lovfeste at beskatning av NOKUS ikke kan foretas dersom det utenlandske selskapet er reelt etablert i en EØS- stat og driver reell økonomisk virksomhet der⁴⁵. Begrensningen kan således sies å ligge i kravet til at det tilsvarende utenlandske selskapet må være reelt etablert. Vilrårene for retten til skattefritak etter fritaksmetoden for selskaper innefor EØS er at selskapene på tvers av landegrensene tilsvare hverandre, og at selskapet er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet jf sktl. § 10-64 b. Ettersom de aktuelle reglene i henholdsvi fritaksmetoden og NOKUS-reglene har forskjellige formål, oppstår det et spørsmål om interesseavveiningen mellom formålene. Det må altså foreligge et samspill mellom reglene der hensynene til å unngå kjedebeskatning, vurderes opp mot hensynene til at en inntekt ikke blir beskattet i det hele tatt.

⁴³ Ot.prp nr.1 (2004-2005)

⁴⁴ Utv. 2007 side 1263

⁴⁵ Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) pkt. 14.1

5.1.4 Reglenes forhold til EØS-retten

EØS-retten regulerer i utgangspunktet ikke nasjonale skatterettslige problemstillinger, og det er på det rene at hvert enkelt medlemsland kan sette de skattesatser som de selv ønsker uten å komme i konflikt med EØS-avtalen⁴⁶. EØS-reglene vil først få anvendelse på nasjonale skatteregler dersom de er strid med EØS-rettens grunnprinsipper og de fire friheter. I forhold til vilkåret reelt etablert må det foreligge en skattemessig forskjellsbehandling som ikke kan begrunnes med noen av de momenter som er listet opp i punkt 4.4. Forskjellsbehandling kan foreligge ved at selskaper som er hjemhørende i et land behandles gunstigere enn selskaper som ikke er hjemhørende i det samme landet. Dersom et selskap som tilsvarer et norsk selskap som er omfattet av fritaksmetoden, men som ikke er hjemhørende i Norge, skattlegges på en annen måte enn det hjemhørende selskap, kan det sies å være et brudd på etableringsfriheten. Bruddet ligger i at prinsippet om retten til fri etablering ikke vil ha noen reell virkning, dersom det allikevel skulle være adgang til å skattlegge selskaper som ikke er hjemhørende i en stat strengere enn hjemhørende selskaper⁴⁷.

Etableringsfriheten har to sentrale konsekvenser. Den medfører for det første at selskaper får en rett til fritt å etablere seg på tvers av landegrensene, og for det andre en rett til skattemessig likebehandling. Likebehandlingen innebærer eksempelvis at et etablert datterselskap ikke kan skattlegges annerledes i en annen medlemsstat på bakgrunn av utenlandske eierinteresser sett i forhold til tilsvarende nasjonale selskaper.

Da skattereglene og skattesatsene innad i EU ikke er harmoniserte, vil det foreligge skattemessige incentiver til å etablere virksomheter i stater der skattesatsene er lavest, dette fordi skatt i realiteten er en kostnad for selskapene. Slike etableringer vil være helt legitime så lenge etableringen oppfyller lovens krav til reell etablering, dette på samme måte som at man etablerer virksomhet på forskjellige steder i landet for å spare kostnader på den måten.

⁴⁶ Se Aberdeen Property (C-303/07) premiss 24

⁴⁷ Aberdeen Property (C-303/07) premiss 38

Denne friheten kan føre til misbruk av EØS-rettens grunnprinsipper⁴⁸, ved at selskaper med kunstige arrangementer forsøker å omgå nasjonale skatteregler via utenlandske selskaper i EØS. Det kan for eksempel registreres et selskap i Belgia for å dra nytte av fordelaktige skattesatser der, mens virksomheten i realiteten drives fra Norge, og alle selskapets beslutninger og investeringer foretas fra Norge, men kamoufleres gjennom selskapet i Belgia. For å unngå misbruk av den rett og frihet som EØS-retten gir, har det i forhold til fritaksmetoden blitt oppstilt et vilkår om at selskaper som er etablert i et lavskattland innenfor EØS må være ”reelt” etablert for å kunne omfattes av fritaksmetoden.

For EØS-medlemsland som har tilsvarende skattesatser som i Norge, er det ikke nødvendig med et vilkår om reell etablering, da det ikke foreligger noen skattemessig fordel ved å etablere seg i slike land. Selskaper i slike land vil som utgangspunkt alltid være omfattet av fritaksmetoden. I den sammenheng er det et poeng at slike etableringer i enkelte tilfeller ikke har beskyttelse av etableringsretten fordi etableringen ikke nødvendigvis er reell, men det utenlandske selskapet vil allikevel være omfattet av fritaksmetoden.

5.2 ”Tilsvarende selskap”

Sentralt i forhold til begrepet tilsvarende selskap er hvilke subjekter som er omfattet av fritaksmetoden i forhold til aksjeinvesteringer innenfor EØS. For å avgjøre om et utenlandsk selskap kan sies å tilsvare et norsk selskap, må det derfor foretas en sammenligning av selskapenes karakteristika. Et sentralt spørsmål i den sammenheng er hvordan denne sammenligningen foretas. Det kan stilles spørsmål til om sammenligningen kun skal inneholde skatterettslige vurderinger eller om også selskapsrettslige vurderinger skal tas hensyn til.

⁴⁸ Se punkt 5.3.6.2

5.2.1 Lovens ordlyd og forarbeidene

En forutsetning for skattefritak etter bestemmelsene i sktl. § 2-38 3. ledd bokstav a og § 2-38 5. ledd jf. sktl. § 10-64 b er at NOKUSet tilsvare et norsk selskap. De selskaper som er omfattet av fritaksmetoden som subjekt er listet opp i sktl § 2-38 1. ledd bokstav a til k.

I skatteloven § 2-38 1. ledd bokstav a henvises det til skatteloven § 2-2 bokstavene a-d, der aksjeselskaper står nevnt. Aksjeselskaper er fritaksmetodens kjernesubjekt. Det presiseres i forarbeidene at hensynet til å oppnå skattemessig likebehandling av virksomheter uavhengig av organisasjonsform. Dette medfører at selskaper som er likestilt med aksjeselskaper bør omfattes av fritaksmetoden både som subjekt og investeringsobjekt, med mindre særlige forhold begrunner en annen løsning⁴⁹. Spørsmålet blir da hvilke selskaper som skal ansees som likestilte selskaper. Skatteloven § 10-1 omhandler anvendelsesområdet for bestemmelsene om skattlegging av aksjeselskap, allmennaksjeselskap mv. og sier at ”som likestilt med aksjeselskap regnes selskap mv. som nevnt i sktl. § 2-2 1. ledd bokstav b til e. For selskap som nevnt i sktl. § 2-2 1. ledd f og g, gjelder bestemmelsen så langt det passer.”

Skattelovens § 2-38 1. ledd bokstav a til k regulerer subjektssiden til fritaksmetoden og det bemerkes at utenlandske selskaper mv. som tilsvare selskaper som for øvrig er nevnt i sktl § 2-38 1. ledd regnes som subjekt etter fritaksmetoden. Ved vurderingen av hvilke selskaper som kan sies å tilsvare norske selskaper jf. sktl § 2-38 1. ledd bokstav k og § 2-38 2. ledd bokstav a sier forarbeidene: ”Hvorvidt en utenlandsk juridisk person skal ansees å tilsvare et norsk selskap som omfattes av fritaksmetoden som subjekt eller investeringsobjekt, må vurderes konkret. Utenlandske selskaper vil normalt ikke være underlagt identiske regler som norske selskaper, men dette skal ikke være til hinder for at et utenlandsk selskap skal kunne anses som tilsvarende under fritaksmetoden⁵⁰”. Dette er i

⁴⁹Ot.prp. nr. 1 (2004-05) pkt. 6.5.2.1.ii

⁵⁰Ot.prp. nr. 1 (2004-05) pkt. 6.5.2.1.iv

tråd med uttalelser i Aberdeen-saken jf. premiss 50. Det er avgjørende at lovgivningen i utlandet ikke på sentrale punkter gir anvisning på andre løsninger enn det som gjelder for den norske selskapsformen som det sammenlignes med. Det er sentralt ved sammenligningen av det norske og det utenlandske selskapet hvordan selskapene rent faktisk opererer og er organisert. Det må videre være et minstekrav at selskapet er opprettet i samsvar med lovgivningen i vedkommende stat og etter denne anses for å være et eget rettssubjekt⁵¹.

5.2.2 Rettspraksis

I norsk rett er det lite rettspraksis i forhold til vilkåret tilsvarende selskap. Lagmannsretten avsa imidlertid en dom i Fokus Bank-saken som senere har fått betydning i forhold til norsk retts forhold til EØS-avtalen, og som også kan ha betydning i forhold til tolkningen av vilkåret tilsvarende selskap.

5.2.2.1 Fokus bank dommen

Saken gjaldt et krav fra Fokus Bank ASA mot staten om tilbakebetaling av kildeskatt utlignet på ligningsårene 1997 og 1998⁵². Frostating lagmannsrett sendte 23.april 2004 anmodning til EFTA-domstolen om en rådgivende uttalelse om hvorvidt det norske godtgjørelsessystemet, som kun gjaldt for innenlandske aksjonærer, var i strid med EØS-retten. EFTA-domstolen erkjente godtgjørelsessystemet EØS-stridig⁵³, og lagmannsretten konkluderte med at det var i strid med EØS-retten ikke å innrømme de utenlandske aksjonærene samme godtgjørelsesfradrag som norske aksjonærer. Dommens relevans for vilkåret tilsvarende selskaper ligger i at selskapene som mottok utbytte fra Fokus Bank ble implisitt ansett for å omfattes av EØS-reglene, og på denne måten ble de sammenlignbare med norske selskaper på tross av at det forelå organisatoriske forskjeller.

⁵¹Finansdepartementet, 2009-09-29 punkt 1

⁵²Rg. 2005 side 1542

⁵³ Se sak E - 1/04, Fokus Bank ASA mot den norske stat

5.2.3 EØS-rettens tolkning av begrepet tilsvarende selskap

EF-domstolens rettspraksis er i stor grad retningsgivende for hva som blir lagt til grunn i andre EØS-land ved vurderingen av om selskaper tilsvarende hverandre. I forhold til begrepet tilsvarende selskap er der flere dommer fra EF-domstolen som er aktuelle, men i det følgende vil det bli lagt særlig vekt på Aberdeen-dommen (C – 303/07).

5.2.3.1 Aberdeen-dommen

I Aberdeen-dommen (sak C-303/07) ble de finske reglene om kildeskatt på utbytte vurdert. Saken gjaldt hvorvidt Finland hadde rett til å kreve kildeskatt på utbytte utdelt til et SICAV-fond hjemmehørende i Luxembourg. EF-domstolen kom frem til at det var i strid med etableringsretten å avgrense et skattefritak for utbytte, blant annet med den begrunnelse at selskapet var unntatt fra selskapsskatt etter internretten i EU-staten der selskapet var hjemmehørende.

Bakgrunn for saken var at det etter finsk skattelovgivning ikke var kildeskatt på utdelinger til finske selskaper, mens utdelinger til utenlandske selskaper var gjenstand for kildeskatt, dette med mindre de utenlandske selskapene ble omfattet av mor- og datterselskapsdirektivet (90/435/EEC). Finske skattemyndigheter sa i en forhåndsuttalelse at et SICAV-fond i Luxembourg som eide alle aksjene i et finsk aksjeselskap ikke hadde krav på fritak for kildeskatt i Finland, med begrunnelse i at et SICAV-fond ikke ble omfattet av mor- og datterselskapsdirektivet. I tillegg ble det påpekt at SICAV-fond ikke betalte skatt i Luxembourg. Det ble fra de finske skattemyndighetene videre anført at et SICAV-fond ikke hadde beskyttelse under de fire friheter da et slikt fond ikke kunne likestilles med tilsvarende finske aksjeselskaper eller finske investeringsfond.

I likhet med generaladvokaten slo EF-domstolen fast at det ikke hadde noen betydning at et SICAV-fond ikke var omfattet av mor- og datterselskapsdirektivet. Det ble forutsatt at den nasjonale lovgivningen uansett måtte være i tråd med de fire friheter. I saken ble det videre reist spørsmål om hvilken betydning det skulle ha at Finland ikke hadde en juridisk enhet som tilsvarte et SICAV-fond. EF-domstolen konkluderte med at et SICAV-fond i Luxembourg var sammenlignbart med et finsk aksjeselskap eller investeringsfond, på tross av at SICAV-fondet ikke tilsvarte en identisk juridisk enhet. Ved at selskapene var sammenlignbare ble de ansett for å være tilsvarende selskaper, og den finske skattelovgivningen om fritak for kildeskatt innebar således en restriksjon i strid med etableringsfriheten.

På bakgrunn av dette kan det sies at det ikke er nødvendig at det finnes tilnærmet identiske selskapssubjekter på tvers av landegrensene for at selskaper kan tilsvare hverandre og således anse en etablering for å være reell. Dette fremgår klart i Aberdeen-dommen hvor det sies: *”Det bemærkes at den omstændighed, at der ikke i finsk ret findes et selskab med juridisk form, der er identisk med den form, som et SICAV efter luxembourgsk rett har, ikke i sig selv kan begrunde forskelsbehandling, da det forhold, at medlemsstaternes selskabsret ikke fuldt ud er harmonisert på fællesskabsplan, i så fald ville fratage etableringsfriheden enhver effektiv virkning*⁵⁴.” Forskjellsbehandling av ikke-hjemmehørende SICAV og hjemmehørende aksjeselskaper ble derfor ansett for å utgjøre en begrensning av etableringsfriheten. En slik begrensning er forbudt etter artikkel 43 EF og 48 EF⁵⁵ da dette forutsetter at selskapene på grunnleggende punkter kan sies å tilsvare hverandre. Restriksjonen hos de finske skattemyndighetene kunne heller ikke rettferdiggjøres ut fra allmenne hensyn.

⁵⁴ Aberdeen Property (C-303/07) premiss 50

⁵⁵ Aberdeen Property (C-303/07) premiss 50-56

I dommen ble det i tillegg slått uttrykkelig fast at mangel på beskatning av et SICAV-fond i Luxembourg ikke kunne legges til grunn for ulik skattemessig behandling av SICAV'et og et selskap hjemhørende i Finland. Begrunnelsen for dette var at Finland selv hadde valgt å ikke utøve sin beskatningsrett når utdelingen var til et finsk selskap. Det ville derfor måtte regnes som forskjellsbehandling i strid med de fire friheter når utdeling til et finsk selskap ble skattemessig behandlet annerledes enn utdelingen til et utenlandsk selskap.

Fordi finske og norske skatteregler på dette området er relativt like, er dommen også av stor betydning for norsk skatterett. I den sammenheng er aktuelt å se hen til hvilken virkning denne dommen har fått for norsk skatterett. Det ble i dommen slått fast som helt sentralt at selskaper i andre EØS-land ikke kan behandles mindre fordelaktig enn nasjonale selskaper. Dette på tross av tidligere praksis og på tross av om det utenlandske selskapet:

- (i) ikke er omfattet av mor- og datterselskapsdirektivet,
- (ii) ikke kunne vært opprettet i Norge i henhold til norske regler, eller
- (iii) er fritatt for skatt i etableringslandet⁵⁶.

5.2.4 Finansdepartementets uttalelser

Finansdepartementets tolkning av reglene har hatt stor innvirkning på ligningsmyndighetens praksis, og tolkningen har i flere tilfeller medført strengere praksis enn det som opprinnelig var tiltenkt. I 2007 kom Finansdepartementet med en rekke uttalelser som skulle gi anvisning på hva som ligger i kravet til "tilsvarende" utenlandsk selskap i forhold til fritaksmetoden. Uttalelsene er i dag ikke å anse som gjeldende, men de nevnes for å belyse noe av historikken i forhold til vilkåret. Oppsummert kan det sies at av disse uttalelsene fremkom det at norske skattemyndigheter anså et utenlandsk selskap å tilsvare et norsk aksjeselskap mv. så lenge det utenlandske selskapet:

⁵⁶ Finansdepartementet, 2007-04-18, se også Nyhetsbrev: BHAR, nr 3/2009 – Skatt

- (i) var hjemmehørende i et EØS-land i henhold til interne regler og eventuell skatteavtale mellom Norge og bostedslandet,
- (ii) var underlagt alminnelig skatteplikt i bostedslandet,
- (iii) kunne vært etablert i Norge i henhold til norsk rett, og
- (iv) var reell eier av aksjene ("beneficial owner") (bare betydning for fritak for kildeskatt).

Vilkårene (i) og (ii) bygde på Finansdepartementets forståelse av mor- og datterselskapsdirektivet (90/435/EEC). Disse vilkår har senere med bakgrunn i Aberdeen dommen vist seg å være i strid med de fire friheter⁵⁷. Skattemyndighetenes daværende forståelse av fritaksmetoden innebar at et utenlandsk selskap etablert i et annet EØS-land som ikke oppfyller vilkårene i (i) til (iv) ovenfor, måtte betale kildeskatt til Norge ved utdeling fra et norsk aksjeselskap. Videre innebar det at investering i et slikt utenlandsk selskap ikke var omfattet av fritaksmetoden, og gevinster og utdelinger ville derfor bli beskattet som alminnelig inntekt med 28 % skatt. Disse uttalelsene har i juridiske fagmiljøer blitt kritisert. Kritikken gikk i hovedsak ut på at de norske skattemyndigheters forståelse av hva som lå i kravet til tilsvarende selskap i forhold til fritaksmetoden, var i strid med de fire friheter og Norges forpliktelser under EØS-avtalen. Det ble fra mange hold hevdet at Finansdepartementets tolkning var for streng. Kritikken vedvarte, men skattemyndighetene sto på sitt helt frem til Aberdeen-dommen ble avsagt. Etter Aberdeen-dommen endret Finansdepartementet sin oppfatning, og 29. september 2009 kom departementet med en ny prinsipputtalelse. Uttalelsen klargjorde til en viss grad hvilke krav som skal gjelde for at et utenlandsk selskap i EØS skal kvalifisere under fritaksmetoden.

Finansdepartementet viser i sin uttalelse til forarbeidene jf. Ot. prp. nr. 1 (2004-2005) punkt 6.5.2.1 (iv) hvor det presiseres at det ikke kan stilles krav til at selskapene er identiske. Hvorvidt et utenlandsk selskap kan anses å tilsvare de norske selskapstypene mv., må således avgjøres ved en konkret vurdering. Momenter som skal tas med i betraktningen ved sammenligningen er hvordan selskapene rent faktisk opererer og er organisert, at det

⁵⁷ Nyhetsbrev: BHAR, nr 3/2009 – Skatt

utenlandske selskapet er opprettet i samsvar med lovgivningen i vedkommende stat og at det etter denne lovgivningen anses for å være et eget rettssubjekt. Det er verdt å bemerke at det er forskjell på begrepene eget rettssubjekt og eget skattesubjekt. Med et eget rettssubjekt forstås en som kan få rettigheter og pådra seg forpliktelser.

Videre fremgår det av departementets uttalelse at utenlandske selskaper etter intern norsk rett må være egne skattesubjekter for at de skal kunne anses å tilsvare norske selskaper. Et sentralt spørsmål er i den sammenheng hva som ligger i begrepet egne skattesubjekter. Angående dette spørsmålet henviser departementet til forarbeidene som sier at ”dersom et utenlandsk selskap ville blitt deltakerlignet etter norske regler, jf. skatteloven § 10-40 flg., må det også i forhold til fritaksmetoden legges til grunn at selskapet ikke skal anses som et eget skattesubjekt⁵⁸”. Fritaksmetoden vil derfor kun gjelde for selskaper som er egne skattesubjekter for norske skatteformål. I så henseende er et sentralt moment i vurderingen av om et selskap skal anses som et eget skattesubjekt, om deltagerens ansvar i selskapet er begrenset til innskutt kapital, jf. Sktl § 2-2 1. og 2. ledd. Med andre ord er det avgjørende momentet hvorvidt det utenlandske selskapet selskapslignes eller deltagerlignes⁵⁹.

I Finansdepartementets uttalelse 29. september 2009 går de tilbake i forhold til tidligere uttalelser hvor de sier ” På bakgrunn av avgjørelsen i Aberdeen-saken finner departementet, i motsetning til hva som ble uttalt i brevet av 25. september 2007, at det ikke har betydning ved anvendelsen av fritaksmetoden om selskapet er undergitt selskapsskatt i hjemstaten.” Selv om et utenlandsk selskap oppfyller de formelle vilkår vurdert etter norske regler, er det fremdeles en forutsetning at selskapet ansees som eier av andelen slik at den mottatte inntekten tilordnes selskapet. Departementet bemerker at det er de alminnelige internrettslige prinsipper for tilordning som skal legges til grunn ved denne vurderingen.

⁵⁸ Ot.prp. nr. 1 (2004-05) pkt. 6.5.9.1

⁵⁹ Grydeland og Sandvik. 1/2009 side 52

Heller ikke her vil det være avgjørende om selskapet er undergitt selskapsskatt i den aktuelle EØS-staten.

5.2.5 Andre kilder

Skattedirektoratet inngikk nylig forlik med et SICAV etablert i Luxembourg om tilbakebetaling av kildeskatt for inntektsårene 2002 til 2005⁶⁰. Fondet hadde investert i norske aksjeselskaper, og spørsmålet var om det skulle ilegges kildeskatt på utbytte fra de norske aksjeselskapene. Tvisten var knyttet til om det konkrete SICAV'et kunne anses som et skattesubjekt hjemmehørende i Luxembourg. Før Aberdeen-dommen ble avsagt, la den norske stat til grunn at sammenlignbarhet etter fritaksmetoden krevde at den utenlandske enheten måtte være undergitt selskapsskatt i hjemstaten. SICAV'et oppfylte ikke dette vilkåret, men som følge av avgjørelsen i Aberdeen-dommen, kunne et slikt krav om skatteplikt ikke lenger stilles, jf. FIN 29.09.2009. Det avgjørende ble derfor hvorvidt SICAV'et kunne ansees som et skattesubjekt hjemmehørende i Luxembourg. Skattemyndighetene i Luxembourg utstedte bostedsbekreftelse som bekreftet at fondet var et SICAV, at både fondet og underfondene var hjemmehørende i Luxembourg, at det var et eget skattesubjekt i Luxembourg og at enheten ikke var skattemessig transparent.

Grunnet endret rettsoppfatningen og opplysningene som ble gitt fra Luxembourg, ble fondet ansett som et eget skattesubjekt både etter fritaksmetoden i skatteloven § 2-38 og etter internretten i Luxembourg. Skattedirektoratet vurderte den konkrete saken dit hen at vilkårene var oppfylt for at fritaksmetoden skulle komme til anvendelse for inntektsårene 2004 og 2005. For inntektsårene 2002 og 2003 ble godtgjørelsesmetoden lagt til grunn for tilbakebetaling av kildeskatten.

⁶⁰ Se Skatteetaten, Fritaksmetoden kom til anvendelse - forlik inngått med Sicav, 18. februar 2010

5.2.6 Sammenligning av selskapene

Ved vurdering av hvilke selskaper som kan anses å tilsvare hverandre er det nærliggende å se hen til hvilke norske selskaper som faller inn under fritaksmetoden. Felles trekk for alle selskaper som faller inn under fritaksmetoden er at:

- ansvaret for selskapets forpliktelser er begrenset til selskapets kapital
- selskapet har anledning til å eie aksjer⁶¹.

Ved sammenligning av selskapene er det derfor naturlig at alle selskaper hjemhørende i EØS som har de samme egenskaper som utkrystalliseres som fellestrekk blant de norske selskapene, skal omfattes av fritaksmetoden. Dette vil også harmonere godt med EØS-rettens forbud mot forskjellsbehandling og diskriminering. Det er nærliggende å vurdere vilkåret om tilsvarende selskap ut fra en tosidig sammenligning. Det bør foreligge både en selskapsrettslig sammenligning og en skatterettslig sammenligning for å avgjøre selskapenes likhetsgrad.

5.2.6.1 Selskapsrettslig sammenligning

Finansdepartementet legger en nokså bred sammenligning til grunn, og med bakgrunn i forarbeidene vil også de selskapsrettslige perspektiver inngå i sammenligningen.

Bakgrunnen dette skyldes at valg av selskapsform vil kunne få skattemessige konsekvenser for aksjonærene. Holdepunkter for at det skal foretas en selskapsrettslig sammenligning finner vi i forarbeidene Ot.prp. nr. 1 (04-05) ”Det avgjørende er at lovgivningen i utlandet ikke på sentrale punkter gir anvisning på andre løsninger enn det som gjelder for den norske selskapsformen som det sammenlignes med. Det må også tas i betraktning hvordan selskapene rent faktisk opererer og er organisert⁶².” Videre sier finansdepartementet i et brev av 16. oktober 2009: ”Likewise, whether the EEA company is covered by the parent-subsidiary directive or not (REF), and which criteria any applicable tax treaty

⁶¹ Grydeland og Sandvik. 1/2009 side 54

⁶² Ot.prp. nr. 1 (2004-05) pkt. 6

between Norway and the relevant EEA state may stipulate, will not as such be decisive for the tax treatment of dividends paid to an EEA company.”

I praksis er det derimot ikke lagt særlig vekt på denne selskapsrettslige sammenligningen med unntak av ansvarsbegrensningen for eierne, noe som i realiteten er et skattemessig krav for at selskapet skal anses som et eget skattesubjekt. Det er derfor et sentralt spørsmål hvor stor vekt det skal legges på forarbeidenes uttalelse om at det skal tas med i betraktningen hvordan selskapene rent faktisk opererer og er organisert⁶³. Med bakgrunn i praksis og EØS-retten synes det å være tvilsomt at dette kravet i realiteten har noen følger utover ansvarsbegrensningen for eierne, dvs. om selskapet er et eget skattesubjekt. Til støtte for denne påstanden er SFS’ behandling av hvorvidt et tysk kommandittselskap var omfattet av fritaksmetoden som objekt. Saken er tatt inn i Utv. 2008. s 218⁶⁴. Det relevante i saken i forhold til vilkåret om tilsvarende selskap, er at de norske skattemyndighetene mener at komplementarens ansvar i saken er illusorisk, og at eierne derfor har begrenset ansvar. Selskapet skal derfor behandles som et eget skattesubjekt etter norsk rett. Det er imidlertid vesentlige selskapsrettslige forskjeller på et tysk KG og et norsk AS, men hvordan KG’et faktisk opererte og var organisert, ble ikke vektlagt av de norske skattemyndighetene. Det sentrale var at eierne hadde begrenset ansvar og således vil de etter skattemyndighetenes vurdering være omfattet av fritaksmetoden. Skatteyderen påstår på den andre siden at selskapene ikke tilsvarende hverandre med bakgrunn i de vesentlige selskapsforskjellene, og hevder derfor at de ikke kan omfattes av fritaksmetoden for på den måten å kunne kreve fradrag for tap på investeringer. Skattyterens krav har foreløpig ikke fått gehør hos de norske skattemyndighetene.

⁶³ Se Grydeland og Sandvik. 1/2009 side 52

⁶⁴ Vedtaket er påklaget, men saken er ennå ikke ferdigbehandlet

5.2.6.2 Skatterettslig sammenligning

I forhold til en skatterettslig sammenligning er det sentralt at selskapet eller innretningen er et eget skattesubjekt. Dette beror på en tolkning av de norske skatteretskildene. Til støtte for denne tolkningen er Finansdepartementets brev av 29. september 2009 hvor det fremgår at ”med andre ord må utenlandske selskaper anses å være egne skattesubjekter vurdert etter intern norsk skatterett for at de skal kunne anses å tilsvare norske selskaper. (...) det har ikke betydning ved anvendelsen av fritaksmetoden om selskapet er undergitt selskapsskatt i hjemstaten.” Et spørsmål i denne sammenheng er om den skattemessige behandling i utlandet er av betydning. Finansdepartementet sier i brev av 16. oktober 2009 at ”(...) the foreign EEA company must, whether it is actually subject to tax or not, still constitute a resident for tax purpose in the relevant EEA state, i.e. transparent entities of an EEA state are not separate taxpayers and may not qualify under the exemption method.” Det sentrale i forhold til den skattemessige behandling av selskaper i utlandet er altså ikke om selskapet er gjenstand for skatt eller ikke. Det grunnleggende er at selskapet utgjør et skattemessig formål i den aktuelle EØS-stat. Hva som ligger i begrepet eget skattesubjekt er drøftet under pkt. 5.2.4.

5.2.7 Konklusjon

Før Aberdeen-dommen var det vanskelig å komme med et konkret svar på hva som skulle til for at et selskap kunne regnes som et tilsvarende selskap. Dette endret seg sommeren 2009 da Aberdeen-dommen i stor grad klargjorde dette. I forbindelse med at det finnes forskjellige selskapstyper, kan det stadige tilkomme nye problemstillinger tilknyttet grad av likhet. Hvorvidt selskaper oppfyller vilkåret til å være et tilsvarende selskap, må bero på en helhetsvurdering ved de enkelte tilfeller.

Med bakgrunn i de presenterte rettskilder kan det sies å være få skranker som kan stilles for at et selskap ikke skal kunne anses å tilsvare et annet utenlandsk selskap. Det blir i forarbeidene og i rettspraksis slått fast at det ikke kan stilles krav til at subjektene er identiske. Finansdepartementets uttalelser som kom i 2007 har i ettertid vist seg å

inneholde en for streng tolkning av vilkåret om tilsvarende selskap; dette sett i lys av Aberdeen-dommen og departementets uttalelser i etterkant av denne. Det sentrale minimumsvilkåret for at et utenlandsk selskap anses å tilsvare et norsk selskap er at det utenlandske selskapet er et eget skattesubjekt. Vurderingen av om det er et eget skattesubjekt bygger på hvorvidt selskapet lignes på deltakernes hånd eller om det lignes med selskapsligning. På bakgrunn av Aberdeen-dommen kan det ikke stilles krav om at det utenlandske selskapet betaler skatt i hjemstaten, ei heller at selskapet kunne vært opprettet i Norge etter norske selskapsregler. Vilkåret om tilsvarende selskap må derfor sett i sammenheng med EØS-retten og etableringsfriheten tolkes svært vidt. Selskapstyper i Norge som lignes som selskap, altså ikke deltakerligning og personligning, og selskapstyper hvor man kan eie aksjer, omfattes som hovedregel av fritaksmetoden som subjekt. Denne utvidende tolkningen må også legges til grunn ved vurderingen av utenlandske selskaper, på tross av om det utenlandske selskapet på enkelte punkter avviker fra hvordan et norsk selskap er organisert. Til støtte for denne tolkningen henvises det til Aberdeen-dommen der EF-domstolen avfeide at det kunne være relevant at man i Finland ikke hadde noen selskapsform som tilsvarte et SICAV i Luxembourg.

5.3 "Reelt etablert"

Utgangspunktet for vilkåret om reell etablering kom 12. september 2006 med EF-domstolens avgjørelse i sak C-196/04 Cadbury Schweppes. Saken blir presentert under i punkt 5.3.2.1. I den nevnte saken var ikke de norske NOKUS-reglene identiske med de britiske CFC-reglene, men virkeområdet var langt på vei sammenfallende. Dommen måtte derfor anses å være retningsgivende ved avgjørelsen om hvorvidt de norske NOKUS-reglene var forenelige med EØS-avtalen⁶⁵. Departementet kom med bakgrunn i Cadbury Schweppes-saken frem til at norske regler ikke var forenelige med EØS-avtalen og de fire friheter, og en lovendring ble derfor nødvendig.

⁶⁵ Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) pkt. 14.4.1

Lovendringen medførte at et utenlandsk selskap mv. må være reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet innenfor EØS for at det skal omfattes av fritaksmetoden og således skal kunne kreve fritak for kildeskatt på utdelinger fra norske selskaper. Det samme vilkåret ble oppstilt for at aksjeinntekter som norske selskaper oppebærer fra investering i selskaper hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS skal være omfattet av fritaksmetoden.

Spørsmålet om reell etablering har to mulige tilnærminger. Den ene tilnærmingen handler om at vilkåret kan sees på som en gjennomskjæringsregel. I så måte kreves det en form for subjektiv illojal handling. Illojal omgåelse eller den norske gjennomskjæringsnormen forutsetter ikke en ulovlig disposisjon. Det er ofte snakk om en eller flere disposisjoner som isolert sett er lovlig, men som sett i lys av andre forhold og disposisjoner, kun er foretatt for å bespare skatt. Disposisjonene kan således bli gjenstand for gjennomskjæring. Den andre måten å tilnærme seg vilkåret til reell etablering er å anse vilkåret som en nedre grense for hva EØS/EF retten mener skal til for å ha beskyttelse under de fire friheter. Sistnevnte tilnærming vil bero på en mer objektiv vurdering da det vil være flere objektive momenter som legges til grunn for tolkningen.

5.3.1 Lovens ordlyd og forarbeidene

Utgangspunktet er at selskaper som er etablert i land med lavere skattesats enn 2/3 i forhold til norske skatteregler, ikke er omfattet av fritaksmetoden jf. sktl. §§ 10-60 flg. Unntaket fra dette er dersom et selskap er reelt etablert i et lavskattland innenfor EØS-området.

Fritaksmetoden henviser til sktl. § 10-64 bokstav b som sier at ”skattlegging etter reglene i §§ 10-61 til 10-68 foretas ikke når deltakeren dokumenterer at selskapet eller innretningen reelt er etablert i en EØS-stat og driver reell økonomisk aktivitet der, og at Norge i medhold av skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst kan kreve utlevert opplysninger fra etableringsstaten.”

I forarbeidene henvises det til Cadbury Schweppes-saken som på mange måter var utgangspunktet for endringene i det norske skattesystemet. For at en utenlandsetablering av et selskap mv. skal være reell, må det stilles krav om at selskapet driver en reell økonomisk aktivitet for at en skattyter skal ha krav på beskyttelse av de fire friheter⁶⁶. Kravet til en reell etablering begrunnes med formålet om å hindre tilpasninger og skatteomgåelser. Slike omgåelser og tilpasninger krever en form for subjektiv illojal handling, dvs. at formålet bak bestemmelsen bygger på en gjennomskjæringstankegang. For at fritaksmetoden skulle komme til anvendelse på kvalifiserende inntekter til og fra selskaper innenfor EØS, foreslo departementet at tilsvarende kriterier som ble lagt til grunn i Cadbury Schweppes-saken også måtte legges til grunn i norsk rett. Det er viktig å merke seg at departementets vurderinger av kriteriene ikke bare bygde på dommen alene, men dommen lest i sammenheng med generaladvokatens innstilling av 2. mai 2006. For at selskapet skal oppfylle vilkåret til å være reelt etablert, kreves det at selskapet gjennom sin ordinære virksomhet deltar på en fast og varig måte i etableringsstatens næringsliv. Det gis altså anvisning om to kumulative vilkår – gjennom sin ”ordinære virksomhet” deltar på en ”fast og varig måte” i etableringsstatens næringsliv. Ved denne vurderingen var det flere faktorer det skulle legges vekt på, blant annet:

- (i) Om selskapet disponerer egne lokaler, inventar og utstyr i etableringsstaten;
- (ii) Om selskapet har fast ansatt ledelse og øvrige ansatte i etableringsstaten som drev selve virksomheten der;
- (iii) Om de nevnte ansatte hadde tilstrekkelige kvalifikasjoner, kompetanse og fullmakter til å drive selskapets virksomhet, samt faktisk treffe relevante beslutninger;
- (iv) Om selskapets aktivitet har økonomisk substans, blant annet ved påviselige inntekter fra egen virksomhet; og

⁶⁶ Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) pkt. 14.4.2

- (v) Dersom selskapet hovedsakelig deltar i konserninterne transaksjoner, om selskapets tjenester er nødvendige og skaper faktiske merverdier for den nærstående parten⁶⁷.

5.3.2 EF-domstolens praksis

Av nyere rettspraksis er det særlig Cadbury Schweppes-dommen og Aberdeen-dommen som er aktuelle i forhold til drøftelsen av vilkåret reelt etablert.

5.3.2.1 Cadbury Schweppes-dommen

I Cadbury Schweppes-saken (Sak C-196/04), vurderte EF-domstolen forholdet mellom de britiske CFC-reglene og EF-traktatens bestemmelser om den frie etableringsretten. I saken hadde Cadbury Schweppes plc en kontrollerende eierandel i to irske datterselskap. EF-domstolen vurderte derfor de britiske CFC-reglene i lys av reglene om etableringsretten. Domstolen kom frem til at de britiske CFC-reglene innebar en forskjellsbehandling fordi de medførte gunstigere beskatning av morselskaper som etablerte datterselskaper i Storbritannia og i andre EØS stater med høyt skattenivå, i motsetning til morselskaper som etablerte datterselskaper i en annen EØS stat med lavt skattenivå.

Domstolen konkluderte med at de britiske CFC-reglene var til hinder for den frie etableringsretten, med mindre reglene kunne begrunnes i behovet for å bekjempe rent kunstige arrangementer som var etablert med det formål å omgå den nasjonale lovgivning⁶⁸. Det sentrale var at det ikke skulle foreligge begrensninger i etableringsretten på tvers av landegrensene på bakgrunn av at det forelå forskjellig skattenivå. I forhold til Cadbury Schweppes-saken må vilkåret om reelt etablert sees i sammenheng med

⁶⁷ Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) pkt. 14.4.2

⁶⁸ Se Cadbury Schweppes (C-196/04) premiss 51

generaladvokatens uttalelser. Kravet til reell etablering har sammenheng med de objektive omstendigheter som er omtalt nærmere i oppgavens punkt 5.3.6.2.

Det sentrale i Cadbury Schweppes-saken er at man ikke kan forskjellsbehandle selskaper som tilsvarende hverandre med bakgrunn i at det foreligger gunstigere skattenivå i en annen EØS stat. Dette har hjemmel i etableringsfriheten som fellesskapsbestemmelsene gir. I Cadbury Schweppes-saken ble følgende tre hovedproblemstillinger reist⁶⁹.

- (i) Innebar det et misbruk av etableringsretten å etablere datterselskaper i et lavskattland utelukkende for å nyte godt av de gunstige skatteregler der?
- (ii) Dersom regelen ikke innebar misbruk; var de britiske CFC-reglene diskriminerende eller utgjorde de en restriksjon for etableringsretten?
- (iii) Dersom de britiske CFC-reglene var diskriminerende eller innebar en restriksjon; kunne de opprettholdes som begrunnet i hensynet til å avverge omgåelser av skattelovgivningen?

Spørsmål (i) innebar en drøftelse av hva som skulle til for at det forelå misbruk av etableringsfriheten. I Cadbury Schweppes-saken ble særlig to momenter fremhevet. Det første var at de irske skattereglene som de irske datterselskapene nøyte godt av, medførte en skadelig skattekonkurranse. Det andre var at de irske skattereglene kunne klassifiseres som statsstøtte. Domstolen konkluderte med at den omstendighet at et selskap blir opprettet i en medlemsstat med det formål å utnytte en mer fordelaktig skattelovgivning, i seg selv ikke er tilstrekkelig til å konkludere med at det foreligger misbruk av etableringsfriheten⁷⁰. Hva som skal til for at det foreligger misbruk er drøftet i punkt 5.3.6.2.

⁶⁹ Se Bullen/Banoun (2006) avsnitt 2.1 og Cadbury Schweppes (C-196/04) premiss 23-27

⁷⁰ Cadbury Schweppes (C-196/04) premiss 37

Spørsmål (ii) omhandlet en vurdering av om de britiske CFC-reglene innebar en restriksjon av etableringsretten. Et grunnleggende spørsmål ved vurderingen av dette var om etableringen i et lavskattland kunne sammenlignes med en etablering av et datterselskap i Storbritannia. EF-domstolen konkluderte med at den britiske CFC-lovgivningen kunne hindre utøvelsen av etableringsfriheten ved at reglene oppfordret til avhold for britiske selskaper til å etablere, erverve eller opprettholde datterselskaper i lavskattland⁷¹.

Spørsmål (iii) ble stilt for å se på om noen av EØS-rettens unntak vil gjøre seg gjeldende i forhold til etableringsfriheten. En restriksjon for utøvelse av etableringsretten kan for eksempel foreligge dersom hensynet bak restriksjonen er begrunnet i et tvingende allment samfunnshensyn. Unntak er nevnt kort i pkt 4.4 og hvilke hensyn som kan forsvare nasjonale foranstaltninger med begrensninger i etableringsfriheten er drøftet nærmere i punkt 5.3.6.

Med bakgrunn i de ovennevnte spørsmål har det i etterkant av dommen blitt slått fast at skatteregler som eksempelvis de britiske CFC-reglene eller de daværende norske NOKUS-reglene, var til hinder for etableringsfriheten som fellesskapsbestemmelsene i EØS-avtalen fastsatte. EØS-rettens bestemmelse om etableringsfriheten påvirker nasjonal skatterett med den hensikt at nasjonale skatterestriksjoner unngås. For å unngå misbruk av den frihet etableringsfriheten gir ved at selskaper i lavskattland og ”normalskatteland” skal behandles likt, er det blitt stilt et krav i nasjonale skatteregler om at selskaper som etablerer seg i utenlandske lavskattland innefor EØS-området må være reelt etablerte.

I forhold til det objektive vilkåret slår Cadbury Schweppes-dommen fast at for at en etablering skal være beskyttet av EØS-traktatens bestemmelser vedrørende etableringsfriheten må det ”*rent faktisk udøves erhvervsmæssig virksomhed ved hjælp af en fast indretning i denne medlemsstat i et ikke nærmere angivet tidsrum*”. Videre forutsettes

⁷¹ Bullen/Banoun (2006) avsnitt 2.3

det ”at det pågældende selskab faktisk befinder sig i værtsmedlemsstaten og faktisk udøver erhvervsmæssig virksomhed i denne⁷²”. Kravet til reell etablering springer ut fra domstolens avgjørelse om at rent kunstige arrangementer ikke har beskyttelse under de fire friheter og etableringsfriheten. I dommens premiss 68 blir det i den engelske versjonen presisert at selskapsarrangementer som er ”wholly artificial” ikke har beskyttelse under de fire friheter. Formålet med et krav til at selskapene skal være reelt etablerte er å unngå misbruk av de fordeler frihetene gir⁷³. Misbruk kan forekomme ved at det etableres ”rent kunstige arrangementer” som ikke bygger på noen økonomisk realitet kun med det formål å unndra skatt. Spørsmålet er da hvilke krav EF-domstolen stiller for at et selskap ikke er å anse som en fiktiv etablering. Generaladvokaten sier i premiss 42 at begrepet ”etablering” innenfor denne sakens rammer innebærer at en fellesskapsborger på en stabil og vedvarende måte kan delta i det økonomiske liv i en hvilken som helst annen medlemsstat. Etableringsfriheten har til formål å gi mulighet til utøvelse av en faktisk og effektiv økonomisk aktivitet på tvers av landegrensene. Generaladvokaten henviser videre til generaladvokat Darmon som i saken mellom Daily Mail og General Trust foreslo at begrepet ”å etablere seg” innebar at man inngikk i den nasjonale ervervsmessige sammenheng. Det presiseres videre at det er utøvelsen av en økonomisk aktivitet i værtsmedlemsstaten som utgjør etableringsfrihetens eksistensielle berettigelse.

Det fremgår av Cadbury Schweppes-dommen at rent kunstige arrangementer som ikke bygger på noen økonomisk realitet, ikke kan anses å være reelt etablerte. Ved vurderingen av om selskaper er etablert som et proforma selskap, er det naturlig å se hen til de subjektive omstendigheter bak etableringen. Det er derfor nærliggende å overveie om det foreligger et omgåelsesmotiv ved vurderingen av om et selskap bygger på en faktisk realitet.

⁷² Cadbury Schweppes (C-196/04) premiss 54

⁷³ Cadbury Schweppes (C-196/04) premiss 35

De norske skattemyndighetene la til grunn en svært streng tolkning av kravet til reell etablering da de med bakgrunn i Cadbury Schweppes-dommerna krevde at selskapene skulle ha arbeidslokaler og ansatte for å anses og være reelt etablerte, dette med bakgrunn i Cadbury Schweppes-dommen. Denne tolkningen ble kritisert fra mange hold grunnet EØS-stridige vilkår med tanke på rett til fri etablering og fri kapitalflyt. Kritikken var særlig sterk da det for en rekke foretak, som holdinglignende selskaper og fond, ikke er naturlig å ha egne ansatte eller kontorer. Det sentrale spørsmålet var derfor om selskaper som ikke hadde egne lokaler og ansatte deriblant aksjefond, skulle karakteriseres som kunstige arrangementer. Avklaring av dette spørsmålet og svar på ovennevnte kritikk kom i kjølevannet av Aberdeens-dommen sommeren 2009.

5.3.2.2 Aberdeens-dommen

Dommens faktum er presentert over i punkt 5.2.3.1. I forhold til vilkåret reelt etablert ble det stilt flere sentrale spørsmål. Det var sentralt hvorvidt finske skattemyndigheter hadde rett til å kreve kildeskatt på utbytte utdelt til et SICAV-fond i Luxembourg. Finske skattemyndigheter påberopte seg retten til å skattlegge fordi SICAV-fond ikke var på listen over mor- datterselskapsdirektivet (90/435). Videre forsvarte finske skattemyndigheter sin skattleggingsrett med at SICAV-fond ikke kunne sammenlignes med finske aksjeselskaper, dessuten betalte ikke SICAV-fond skatt i Luxembourg⁷⁴. EF-domstolen svarte at såfremt en medlemsstat har valgt å beskytte hjemhørende morselskaper mot kjedebeskatning av utbetalt utbytte av hjemhørende datterselskap, bør medlemsstaten utvide den foranstaltning til også å gjelde ikke-hjemhørende morselskaper som befinner seg i en sammenlignbar situasjon⁷⁵. Det sentrale ved dommen er at etableringsfriheten skal forby enhver forskjellsbehandling på grunnlag av selskapers hjemsted.

⁷⁴ Aberdeens Property (C-303/07) premiss 20-21

⁷⁵ Aberdeens Property (C-303/07) premiss 44

I Aberdeen-dommen er det sentralt hvilke subjekter som skal omfattes av de finske skattemyndigheters svar på den norske fritaksmetoden. Ved å avklare enkelte av subjektene som omfattes av fritaksmetoden, kan dommen videre sies å være oppklarende i forhold til vilkåret reelt etablert. Subjektene som ut fra dommen kan tolkes å ha beskyttelse under etableringsfriheten, er i praksis meget forskjellige. Før Aberdeen-dommen ble det stilt krav til at selskapene måtte ha egne kontorlokaler, ansatte mv. for at de skulle oppfylle vilkåret reelt etablert. For mange av de subjekter som etter nasjonal rett var omfattet av fritaksmetoden, var det ikke naturlig og i enkelte tilfeller heller ikke lovlig, å eksempelvis ha egne ansatte i selskapet jf. verdipapirfondloven § 1-3. Slike selskaper ble før Aberdeen-dommen i mange tilfeller vurdert dit hen at de ikke var reelt etablert fordi de ikke oppfylte nasjonale kriterier som ble satt for å unngå etableringer av såkalte postkasseselskaper. Som eksempel på dette nevnes veiledende uttalelse fra Sentralskattekontoret for storbedrifter (21. februar 2008)⁷⁶. Spørsmålet i saken var om et SICAV var reelt etablert i Luxembourg. Sentralskattekontoret konkluderte med at vurderingsmomentene som oppstilles i forarbeidene i forhold til kontorlokaler, ansatte osv., måtte anses som absolutte. SICAV-fondet oppfylte ingen av de kriterier som var trukket frem av verken EF-domstolen, generaladvokaten eller de norske forarbeidene, og det var heller ikke påvist andre momenter med relevans for vurderingen. Da skatteyteren ikke oppfylte noen av de objektive minimumskrav, ville etableringen i den annen EØS-stat heller ikke ha beskyttelse fra etableringsfriheten mot skattlegging.

Da Aberdeen-dommen i praksis kom med en presisering av hvilke subjekter som skulle ha beskyttelse under etableringsfriheten, ble det også nødvendig med en utvidelse av vilkåret om reelt etablert. Endringen i forhold til hvilke subjekter som skulle omfattes kan ikke sies å være en utvidelse av begrensninger som var satt i EF-retten; begrensningene var satt av nasjonale skattemyndigheter. Nasjonale skattemyndigheter søkte i det lengste å begrense hvilke subjekter som skulle ha beskyttelse under etableringsfriheten med det mål for øye å bevare et størst mulig skattefundament nasjonalt. Utvidelsen av vilkåret til reell etablering

⁷⁶ Utv. 2009 side 408

medførte at kravet til en rent fysisk tilstedeværelse på et objektivt minimumsnivå ville variere i forhold til type selskap det dreide seg om. Det kan eksempelvis ikke stilles like strenge krav til ansatte i holdingselskaper som de krav det stilles til et vanlig aksjeselskap for at selskapet skal anses å være reelt etablert. Til støtte for dette er Aberdeen-dommens konklusjon om at et SICAV er beskyttet av EU/EØS-avtalen selv om selskapet ikke har egne ansatte eller kontorlokaler. Det må med andre ord foretas en objektiv vurdering av skattesubjektene i de konkrete tilfeller før det slås fast om et arrangement er kunstig eller ikke. På tross av at Aberdeen-dommen ikke oppklarer konkret hva som ligger i begrepet reelt etablert, kan den på mange måter sies å oppklare hvilken vurdering som må legges til grunn for å avgjøre hvilke subjekter som oppfyller vilkåret om reell etablering.

Etableringsfriheten søker ikke å beskytte, og har heller ikke til formål å legge til rette for, omgåelser av nasjonale regler. Et nærliggende spørsmål i den sammenheng er hvilke krav man kan stille til de forskjellige subjekter for at arrangementet skal anses å være reelt. Svaret må bero på en konkret vurdering, men Aberdeen-dommen påpeker at et sentralt moment ved vurderingen av hvorvidt et subjekt er reelt etablert, er om selskapet er organisert og drives i samsvar med hva som anses som ordinært både i utlandet og nasjonalt. Selskaper som er opprettet og registrert innenfor EØS og som drives etter ordinære prinsipper for tilsvarende selskaper i etableringsstaten og Norge, vil da som utgangspunkt med støtte i Aberdeen-dommen kvalifisere som objekt og subjekt i fritaksmetoden.

5.3.3 Finansdepartementets uttalelser

Departementets uttalelser har hatt særlig stor betydning for ligningsmyndighetenes praksis i forhold til vilkåret reelt etablert og har klargjort hvordan norske skatteregler skal forstås i lyset av de aktuelle dommer.

Hva som ligger i utøvelse av en faktisk og effektiv økonomisk aktivitet som utgjør etableringsfrihetens eksistensielle berettigelse, kan fremstå som noe abstrakt.

Departementet har med bakgrunn i sine tolkninger slått fast at det stilles et krav til reell etablering, og gjennom senere uttalelser er det blitt presisert hva som ligger i dette vilkåret på bakgrunn av den praksis som har blitt satt av blant annet EF-domstolen. Hvorvidt et selskap er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet, må baseres på en konkret helhetsvurdering. Etter Cadbury Schweppes-dommen la departementet en meget streng tolkning av vilkåret reelt etablert til grunn. I brev 18. april 2007 uttalte

Finansdepartementet at NOKUS-reglene fortsatt skulle gjelde generelt, men at EF-domstolens avgjørelse i Cadbury Schweppes-saken innebar at NOKUS-beskatning for selskaper i en EØS-stat ble begrenset gjennom EØS-avtalens regler om etableringsfrihet. Momenter som departementet da la vekt på kommer til uttrykk under forarbeidene⁷⁷.

Den 29. september 2009 kom Finansdepartementet med en ny uttalelse i forhold til kravet om reell etablering og reell økonomisk aktivitet. Uttalelsen kom som følge av EF-domstolens tolkning av etableringsfriheten i Aberdeen-saken. Departementets uttalelse gikk tilbake på flere tidligere uttalelser, og vilkåret ble ikke lenger tolket like strengt som tidligere. De siste uttalelsene kan sies å samsvare med EØS-retten, og de tidligere kritiske røster fikk med denne uttalelsen medhold i sin kritikk av departementets tidligere tolkninger.

Departementet viser i sin uttalelse til formålet med vilkåret om reell etablering, nemlig å motvirke til etablering av kunstige arrangementer som har omgåelse av skatt for øyet. Departementet sier videre at kravet til reell etablering må foretas etter en vurdering av de subjektive momenter for arrangementet. Ved den subjektive vurderingen må det sees hen til de objektive karakteristika hvor det avgjørende er om det ved en helhetsvurdering kan påvises tilstrekkelige objektive omstendigheter (synbare for tredjemann) til å understøtte at

⁷⁷ Se punkt 5.3.1

det ikke er skattemotivet, men andre forretningsmessige grunner som er årsaken til at selskapet er blitt etablert i den aktuelle staten.

De momenter som forarbeidene vektlegger som relevante må etter departementets syn kunne variere ut fra hvilken selskaps- og virksomhetstype som vurderes. Med bakgrunn i tidligere usikkerhet rundt vilkåret reelt etablert og aksjefond, bemerker departementet at norske aksjefond etter norsk verdipapirlovgivning ikke kan ha ansatte, men at fondet skal ha et ansvarlig forvaltningsselskap. Aksjefond kjennetegnes således som regel av at de ikke har egne ansatte, lokaler, mv. Sentralt er det derfor at fond som er organisert og driftet i samsvar med hva som må anses ordinært både i vedkommende stat og i Norge, oppfyller vilkåret reelt etablert selv om mange av de momenter forarbeidene oppstiller som sentrale ikke er oppfylt.

5.3.4 Andre kilder i EF/EØS

Sentralt i forhold til vilkåret reelt etablert er anti-abuse-reglene. Innenfor EØS finnes det to ulike anti-abuse-doktriner. Gjennom EF-domstolens praksis har det utviklet seg et generelt "abuse of law"-prinsipp. Dette dekker situasjoner hvor en fysisk eller juridisk person i utgangspunktet oppfyller vilkårene til å være dekket av EF-retten, men hvor skatteyder misbruker EF-retten for å oppnå fordeler ved å etablere kunstige arrangementer. EU-kommisjonen uttaler i forhold til den generelle anti-abuse-doktrinen at "Such cases are exceptional: an abuse occurs only where, despite formal observance of the conditions laid down in the relevant community rules, their purpose is not achieved and there is an intention to obtain an advantage by artificially creating the conditions for obtaining it." Denne doktrinen har blitt benyttet av EF-domstolen i forhold til blant annet

problemstillinger med merverdiavgift⁷⁸. Det antas at denne anti-abuse-doktrinen må anvendes konformt med den norske ulovfestede gjennomskjæringsregelen.

I tillegg har EF-domstolen oppstilt en egen anti-abuse-regel på skatterettens område ut fra hensynet til å unngå omgåelse av nasjonale skatteregler. Regelen kom som følge av at EU-kommisjonen den 10. desember 2007 la frem meddelelsen: “The application of anti-abuse measures in the area of direct taxation – within the EU and in relation to third countries”. Formålet med denne uttalelsen var å opprette et samarbeid med de enkelte medlemsstatene for å utvikle en felles definisjon av begrepene ”abuse” og ”wholly artificial arrangements”. Det var ønskelig å utvikle og forbedre det administrative samarbeidet for på den måten å enklere avsløre og påvise misbruk av fellesskapsbestemmelsene.

5.3.5 Internasjonale konsekvenser som følge av Cadbury Schweppes-saken

For å belyse kompleksiteten av EF/EØS-rettens påvirkning på nasjonale skattesystemer, er det naturlig å se hen til hvilken betydning og konsekvenser EF-domstolens dommer har fått i andre europeiske land. Det synes å være en tendens gjennom internasjonal litteratur at Cadbury Schweppes-saken fikk større konsekvenser for landenes respektive skattesystemer enn hva Aberdeen-dommen gjorde. Selv om Cadbury Schweppes-dommen er eldre enn Aberdeen-dommen, vil sannsynligvis ikke det alene forklare hvorfor Cadbury Schweppes-dommen dominerer i internasjonal litteratur. En mulig forklaring er at skattemyndighetene i de respektive landene endret skattereglene i forhold til subjekts-avgrensninger etter Cadbury Schweppes-dommen i motsetning til hva som ble gjort i Norge. Da Aberdeen-dommen ble avsagt, fremsto denne mer som en bekreftelse på at skattereglene allerede var i overensstemmelse med EØS-retten. I en artikkel i British Tax Review av David Taylor og Laurent Sykes ble det sett på hvilke konsekvenser Cadbury Schweppes-dommen har fått

⁷⁸ Se sak C-255/02 Halifax og C-425/06 Part Service

for flere sentrale land i Europa. Det vil derfor i det følgende i stor grad bli henvist til denne artikkelen⁷⁹.

Storbritannia

Storbritannia var direkte innblandet i Cadbury Schweppes-saken da saken dreide seg om hvorvidt de britiske CFC-reglene var i strid med EF-rettens etableringsfrihetsregel. Dommen medførte at de britiske skattereglene måtte endres for å harmonisere med EF-retten. Ved endringene av reglene i Storbritannia ble det lagt stor vekt på de objektive omstendigheter ved vurderingen av om selskaps arrangementer var kunstige, og således skulle CFC-beskattes eller ikke. ”The objective circumstances must show that there is an actual establishment intended to carry on genuine economic activities in the host state, and the finding of genuine economic activities must be based on objective factors, in particular, the extent to which the CFC physically exists in terms of premises, staff and equipment⁸⁰”. Selskapene ble selv ansvarlige for å bevise tilstrekkelige objektive omstendigheter ved etableringen: “The UK-parent company must be given an opportunity to produce evidence that the CFC is actually established and that its activities are genuine⁸¹”. Videre bemerkes det at prinsippet om kapitaleksportnøytralitet var essensielt ved utformingen av de nye reglene. ”The principle of capital-export neutrality requires that overseas investment should not result in a lower tax burden than domestic investment. Equally of course, the prevention of tax avoidance (or deferral) requires that UK taxes are neither avoided nor deferred through those profits being generated in a foreign corporate body as opposed to a UK resident company⁸²”.

Danmark

⁷⁹ Taylor David and Sykes Laurent, British Tax Review, 2007, 5, 609-647

⁸⁰ Baker Philip, British Tax Review, 2007 page 2

⁸¹ Baker Philip, British Tax Review, 2007 page 2

⁸² Taylor David and Sykes Laurent, 2007

I kjølevannet av Cadbury Schweppes-saken har Danmark i likhet med Storbritannia utvidet omfanget av CFC-regimet til å omfatte alle finansielle datterselskaper i alle EU-land. Allikevel vil konsekvensene av endringene i Storbritannia og Danmark utarte seg forskjellig fordi Danmark også før Cadbury Schweppes-dommen hadde regler om obligatorisk skattekonsolidering jf. den danske Corporate Income Tax Act s.32. Dette medførte at forskjellsbehandlingen mellom hjemstat og vertsstat i liten grad eksisterte før dommen⁸³. De danske CFC-reglene måtte endres da de var i strid med EF-traktatens artikkel 43 jf. artikkel 48. I danske kilder kan vi lese at: ”Dommen i sag C-196/04, Cadbury Schweppes har fået vidtrekkende konsekvenser for Danmark og øvrige EU-medlemsstater, der har lignende CFC-regler, fordi EF-domstolen har dømt disse værnsregler i strid med de grundlægende frihedsrettigheder i EF-traktaten, med mindre der er tale om rent kunstige arrangementer⁸⁴”.

Frankrike

De Franske CFC-reglene ble endret før dommen i Cadbury Schweppes-saken var avsagt for å komme i forkjøpet av en mulig fremtidig utfordring om kompatibiliteten til CFC-reglene med EF-traktaten og særlig dens artikkel 43. Det medførte at konsekvensene i stor grad forelå før dommen var avsagt, men endringene kan allikevel sies å være en konsekvens av Cadbury Schweppes-saken. Endringene i den franske Tax Code (Generelt des impôts art 209 B) medførte at CFC-reglenes begrensninger ikke lenger skulle gjelde ved investeringer i EU-land med mindre selskapene hadde en kunstig struktur og dets eneste formål var å unngå fransk skatt. Det sies at den franske tilnærmingen medførte regler som skattemessig gav alt eller ingenting⁸⁵.

Tyskland

⁸³ Taylor David and Sykes Laurent, 2007 page 30

⁸⁴ Jeppe, Rune SU 2006, 186, side 5

⁸⁵ Taylor David and Sykes Laurent, 2007 page 30

Tysklands respons på Cadbury Schweppes-dommen bar preg av et forsøk på å sikre en fortsatt anvendelse av CFC-reglene. Det var sentralt i Tyskland at selskaper måtte kunne bevise at det utenlandske datterselskapet faktisk drev økonomisk aktivitet, og således skulle unntaket fra CFC-reglene bare gjelde for inntekter generert av selskap med faktisk økonomisk aktivitet. Dette lignet den tilnærmingen Storbritannia hadde, som var mer inntektsbasert, i motsetning til de franske regelendringer som skattemessig gav alt eller ingenting⁸⁶.

Italia

I Italia ble konsekvensen at alle EU-land ble utelukket fra omfanget av italienske CFC-regler, med unntak av spesielle omstendigheter. Sentralt ved vurderingen av om det forelå spesielle omstendigheter som fremdeles kunne medføre CFC-beskatning på europeiske land, var om italienske subjekter kontrollerte et selskap i en medlemsstat på svartelisten. Svartelisten inneholder for tiden tre EU-medlemsstater (Luxembourg, Malta og Kypros). For å kunne være unntatt CFC-beskatning ved investeringer i land på svartelisten, ble det fra de italienske skattemyndigheter stilt krav til at skatteyteren måtte kunne godtgjøre at CFCet drev med faktiske industrielle eller kommersielle aktiviteter, for på den måten å utfordre kunstige strukturer⁸⁷.

5.3.6 EØS-retten; hvilke hensyn kan rettmessig begrunne begrensninger i etableringsfriheten

EØS-retten med dens etableringsfrihet etterlater store muligheter for selskaper hjemhørende i medlemslandene. I enkelte tilfeller er friheten så stor at det er nødvendig å begrense denne slik at de nasjonale skattesystemer ikke uthules. Begrunnelsen for det er at så lenge EF/EØS-retten kun påvirker deler av skatteretten, medfører dette igjen at skattesatsene i de forskjellige land ikke er harmoniserte. Så lenge skattesatsene mellom

⁸⁶ Taylor David and Sykes Laurent, 2007 page 31

⁸⁷ Taylor David and Sykes Laurent, 2007 page 31

medlemslandene ikke samsvarer og etableringsfriheten sier at man fritt kan etablere seg på tvers av grensene, foreligger det en opplagt motivasjon for selskaper til å etablere seg i de stater med lavest skattenivå. Hvis denne etableringsfriheten skulle gjelde uansett og man ikke hadde noen krav til at etableringer var reelle i lavskattland, ville man trolig oppleve en kapitalflukt til slike ”skatteparadiser” og en uthuling av nasjonale skattesystemer. Dette kunne fått store konsekvenser for velferdsstater som Norge som i stor grad er avhengig av skatteinntektene. Det er derfor naturlig å se på hvilke hensyn som rettmessig kan begrense etableringsfriheten.

5.3.6.1 Skatteunndragelse, skattesvik, skatteflukt og omgåelse

Vilkåret om reell etablering er begrunnet ut fra flere hensyn. Eksempelvis kan hensynet til å unngå skatteflukt, omgåelse av nasjonale skatteregler og skatteunndragelser, samt misbruk av de grunnleggende friheter nevnes.

I mange tilfeller har medlemsland forsvart negativ særbehandling og begrensninger i etableringsfriheten. Dette har vært begrunnet med at begrensningen eller særbehandlingen ble ansett som nødvendig for å avverge skatteunndragelse, skattesvik, skatteflukt og omgåelser av skattelovgivning og lignende⁸⁸. EF-domstolen har ikke akseptert inngrep i en av de grunnleggende friheter som er begrunnet i hensynet til å avverge skatteflukt. I Cadbury Schweppes-dommens premiss 37 heter det seg at ”*Hvad angår etableringsfriheden har domstolen allerede fastslået, at den omstændighed, at et selskab er blevet oprettet i en medlemsstat med det formål at drage fordel af en mer fordelagtig lovgivning, ikke i seg selv er tilstrækkelig til at konkludere, at der foreligger misbrug af denne frihed.*” I sak C-9/02 Lasteyrie du Saillant sa EF-domstolen ”*Den blotte omstændighed, at en medlemsstat går glip af en indkomst på grund af, at en skattepligtigs skattemæssige hjemsted flyttes til en anden medlemsstat, hvis skattelovgivning er anderledes og i givet fald mer fordelagtig for den skattepligtige, kan ikke i sig selv*

⁸⁸ Bullen 2005 side 564

begrunde en restriktion for etableringsretten.” Med bakgrunn i blant annet de ovennevnte dommene betyr det at en EØS-stat må respektere de andre EØS-statenes skatteregimer som likeverdige som sitt eget, inkludert særskilte gunstige skatteregimer⁸⁹.

I forhold til hensynet til å unngå omgåelse av nasjonal skattelovgivning, har EF-domstolen inntatt en mer vennligsinnet holdning til nasjonale begrensninger i de grunnleggende friheter⁹⁰. I Cadbury Schweppes-dommen premiss 51 sies det *”En national foranstaltning, der begrænser etableringsfriheden, kan derimod være begrundet, når den specifikt sigter på rent kunstige arrangementer, hvis formål er at omgå den pågældende medlemssats lovgivning.”* Videre i premiss 51 henvises det til sak C-264/96, ICI. Både Cadbury Schweppes-dommen og ICI-dommen legger til grunn at det sentrale kriterium for at en foranstaltning skal kunne opprettholdes med begrunnelse i hensynet til å hindre omgåelser, er at foranstaltningen må ha til formål å ramme rent kunstige omgåelsesarrangementer⁹¹. Det bemerkes at foranstaltningene i den nasjonale retten ikke kan oppstille helt generelle regler som får anvendelse på alle gitte situasjoner av grenseoverskridende aksjeinvesteringer. Skattemyndighetene må i de konkrete sakene foreta en individuell vurdering av om det foreligger et omgåelsespreg.

For å vinne frem med en anførsel om at en nasjonal foranstaltning er begrunnet i hensynet til å forhindre omgåelser, er det i tillegg nødvendig at beskatningsstaten har satt inn foranstaltningen så vel mot innenlandske som mot grenseoverskridende situasjoner hvor det foreligger omgåelsesrisiko⁹². I den omtalte Aberdeen-dommen sies det i premiss 44 *”Såfremt en medlemsstat har valgt at beskytte hjemmehørende moderselskaber mod kædebeskatning af udbytteudbetalt af et hjemmehørende datterselskab, bør den følgelig udvide denne foranstaltning til at gelde ikke-hjemmehørende moderselskaber, som befinder*

⁸⁹ Bullen 2005 side 567

⁹⁰ Bullen 2005 side 569

⁹¹ Se Bullen 2005 side 570

⁹² Bullen 2005 side 574

sig i en sammenlignelig situation". Hensynet til å unngå omgåelser av nasjonale skatteregler har nær sammenheng med hensynet til å avverge skatteunndragelse, hvilket er et relevant allment hensyn. I sak C-478/98, Kommisjonen mot Belgia, ble det vist til praksis som slo fast at nødvendige foranstaltninger som omfatter en effektiv skattekontroll samt bekjempelse av ulovlig virksomhet, herunder skattesvik, må aksepteres som et relevant hensyn⁹³. Omgåelse og skattesvik kan karakteriseres som misbruk av den frihet fellesskapsbestemmelsene gir.

5.3.6.2 Misbruk

Hensynene som er nevnt ovenfor i forhold til omgåelse, skatteunndragelse mv. er langt på vei sammenfallende med de hensyn som er relevante for å unngå misbruk av traktatfrihetene. På tross av dette betrakter EF-domstolen spørsmålene om borgerne kan nektes tilgang til fellesskapsretten i misbruksøyemed og om et inngrep i en av de grunnleggende friheter kan være berettiget i hensynet til å hindre omgåelser, som forskjellige, om enn beslektede spørsmål⁹⁴. Den sentrale problemstilling i forhold til misbruk er om de fire friheter og etableringsfriheten skal gjelde selv der hensynene bak unntakene i EØS retten⁹⁵ og de andre hensynene som nevnt ovenfor ikke gjør seg gjeldende. Prinsippene bak de fire friheter kan gi fordeler for subjekter i medlemslandene, eksempelvis kan etableringsfriheten gi skattemessige fordeler. Spørsmålet er da hvordan EØS-retten forholder seg til misbruk av etableringsretten⁹⁶. Konsekvensen av at misbruk er konstatert er i prinsippet ikke at inngrepet i den aktuelle traktatfrihet er begrunnet, men derimot at skattyter ikke kan påberope seg den grunnleggende frihet i det aktuelle øyemed⁹⁷. For at det skal være tale om et misbruk som reelt sett er et spørsmål om

⁹³ Bullen 2005 side 579

⁹⁴ Bullen 2005 side 584

⁹⁵ Se punkt 4.4

⁹⁶ Se Cadbury Schweppes (C-196/04) premiss 34

⁹⁷ Bullen 2005 side 581

traktatfrihetene overhodet kommer til anvendelse, må både de objektive og subjektive omstendigheter bak handlingen tas i betraktning.

Ved de objektive omstendigheter må det vurderes om de formål fellesskapsbestemmelsene søker å oppnå faktisk oppnås⁹⁸, eller om handlingen til et subjekt i et medlemsland svikaktig eller upassende utnytter de rettigheter etableringsretten gir. Handlinger som objektivt og formelt overholder de fellesskapsrettslige bestemmelser, men som svikaktig og upassende misbruker EØS-traktatens bestemmelser for å unndra seg nasjonal lovgivning, er ikke omfattet av frihetene da det ikke er slike handlinger fellesskapsbestemmelsene har til formål å beskytte⁹⁹. Kriteriet kan sammenlignes med illojalitetskravet i den norske omgåelsesnormen¹⁰⁰. Oppsummerende kan det sies at den objektive omstendighet innebærer at et skattesubjekt oppnår en fordel som ikke var myntet på vedkommende.

Ved de subjektive omstendigheter kreves det et ønske om ”*at drage fordel af fellesskapsbestemmelserne ved kunstigt at skabe de betingelser, der kræves for at opnå denne fordel*”¹⁰¹. Kriteriet kan sammenlignes med egenverdikravet i den norske omgåelsesnormen som er presentert i punkt 5.4.

Det er aktuelt å stille spørsmål til hva som skal til for å fastslå et misbruk. Den omstendighet at et selskap er blitt opprettet i en medlemsstat med det formål å dra fordel av en mer fordelaktig skattelovgivning, er i seg selv ikke tilstrekkelig til å konkludere med at det foreligger misbruk av etableringsfriheten¹⁰². Med bakgrunn i dette har det gjennom EF-domstolens praksis blitt stilt et krav til etableringen av selskaper, der det kreves at selskaper er reelt etablert for å kunne dra nytte av de fordeler fellesskapsreglene gir til medlemslandenes borgere.

⁹⁸ Emsland–Starke GmbH (C-110/99) premiss 52

⁹⁹ Se Cadbury Schweppes (C-196/04) premiss 35

¹⁰⁰ Se punkt 5.4

¹⁰¹ Emsland–Starke GmbH (C-110/99) premiss 53

¹⁰² Cadbury Schweppes (C-196/04) premiss 37

5.3.7 Juridisk litteratur og annen norsk praksis

Vilkåret reelt etablert er av nyere dato i norsk rett, og den juridiske litteratur bærer preg av dette ved at det er få publikasjoner og lite som er oppdatert etter Aberdeen-dommen. Av den litteraturen som foreligger er det stort sett mindre artikler og oppklarende brev fra mange av landets advokatkontorer. Hvor stor rettskildemessig vekt denne litteraturen har er høyst diskutabelt, og i en konkret sak vil litteraturen trolig ikke ha noen stor rettskildemessig egenvekt. Når det er sagt, synes det blant landets advokatkontorer å være bred enighet om tolkningen av vilkåret om reell etablering. Enigheten gjenspeiles i en samlet kritikk av Finansdepartementets strenge tolkning i forhold til hvilke EØS-subjekter som skulle omfattes av fritaksmetoden, og i den sammenheng hvilke subjekter som var reelt etablerte etter Cadbury Schweppes-dommen. I flere fagmiljøer ble det påpekt at departementets tolkning var i strid med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen, da særlig etableringsretten. Frem til Aberdeen-dommen ble avsagt sommeren 2009 verserte det stor usikkerhet blant de norske fagmiljøene omkring vilkåret til reell etablering med bakgrunn i Finansdepartementets uttalelser.

Skattemyndighetenes praksis bar også preg av usikkerhet frem til tilstanden ble endret med Aberdeen-dommen. Det synes å være bred enighet om at vilkåret til reelt etablert ikke kan vurderes alene ut fra en liste momenter som for eksempel ansatte, lokaler, kvalifikasjoner mv. Vilkåret må bero på en helhetsvurdering ut fra hva som er naturlig i forhold til de forskjellige subjekter. Hvor den nedre grensen går før et arrangement anses å være kunstig, vil variere. Til vurderingen av dette må det legges til grunn en objektiv vurdering av den subjektive motivasjonen bak et arrangement. Grovt sett kan det virke som at det dreier seg om et spørsmål i forhold til om det foreligger et omgåelsesmotiv. Til støtte for den tolkning som mange av landets advokatkontorer har lagt til grunn i forhold til vilkåret reelt etablert, er Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelse (BFU 30/09. Avgitt 19.11.2009) et godt eksempel. I forhold til innsenders faktum ble det presisert at NOKUS-reglene ikke kom til anvendelse dersom etableringen av virksomheten ble ansett for å være reel.

Skattedirektoratet sa videre at det måtte foretas en konkret vurdering, hvor relevante momenter som ansatte, lokaler osv måtte tas i betraktning. I de tilfeller hvor det for selskaper ikke var naturlig å oppfylle de momenter som var listet opp i forarbeidene, viste Skattedirektoratet til Finansdepartementets uttalelse av 29. september 2009. Med bakgrunn i denne uttalelsen la Skattedirektoratet stor vekt på om det utenlandske selskapet er organisert og drevet i samsvar med hva som anses ordinært i Norge og i den annen stat. Sentralt ved vurderingen av om selskapet var reelt etablert i de tilfeller det ikke var naturlig med ansatte, lokaler osv, var de subjektive momenter bak etableringen, altså om det forlåg et omgåelsesmotiv.

5.3.8 Konklusjon

Gjennom EØS-retten er medlemslandene gitt friheter som blant annet medfører rett til å kunne etablere selskaper på tvers av landegrensene. Den etableringsfrihet som foreligger fører i enkelte situasjoner til at det vil kunne være skattemessig lønnsomt å etablere et selskap i en annen medlemsstat for å dra nytte av et gunstigere skattenivå der.

For å begrense en potensiell kapitalflukt til såkalte skatteparadis, har vilkåret til reell etablering blitt innført i norsk rett. Vilkåret skiller seg noe fra det krav som blir satt av EØS-retten, men har i utgangspunktet det samme formål for øyet, nemlig å begrense utnyttelse av skatteparadis. Forskjellen ligger i at EØS-retten stiller et substanskrav ved at selskaper ikke kan være "wholly artificial" og fremdeles ha beskyttelse under etableringsfriheten. Resultatet vil trolig bli det samme uavhengig av hvilken av tilnærmingene som benyttes, og det bemerkes at den norske skatteloven må tolkes konformt med EØS-skatteretten.

Det sentrale ved substanskravet som EØS-skatteretten stiller er at reelle arrangementer skal ha beskyttelse i etableringsfriheten. Dette kravet innebærer en objektiv vurdering hvor det sentrale moment vil være om selskapet objektivt sett og synbart for tredjemenn deltar i

medlemsstatens økonomiske liv på en stabil og vedvarende måte¹⁰³. I forhold til norske selskaper betyr det at arrangementer som oppfyller dette kravet skal omfattes av fritaksmetoden.

Kravet til reell etablering som stilles i den norske skatteloven innebærer en mer subjektiv vurdering. For at kravet til reell etablering ikke skal være oppfylt, er det sentralt at det må foreligge et omgåelsesmotiv. Begrunnelsen for denne tolkningen er at det ved opprettelsen av vilkåret til reell etablering ble lagt stor vekt på hensynet til å unngå omgåelser og misbruk av det nasjonale skattesystemet. Etableringer med skattebesparelse som motivasjon og utnyttelse av gunstige skatteregimer er i seg selv ikke ulovlig, men etableringer som søker å omgå nasjonale skatteregler og som svikaktig søker å misbruke den frihet som fellesskapsbestemmelsene gir, oppfyller ikke kravet til reell etablering. Ved vurdering om det foreligger omgåelse eller misbruk, legges det stor vekt på de subjektive motiver for arrangementet. Det bemerkes at det ved en slik subjektiv vurdering også må sees hen til objektive karakteristika.

Med mange forskjellige subjekter som har organisatoriske ulikheter og særegenheter, er det vanskelig å lage en standard mal for oppfylting av kravet til reel etablering. Om dette kravet er oppfylt, må bero på en konkret helhetsvurdering hvor flere subjektsvarierende momenter gjør seg gjeldende. Ved helhetsvurderingen vil det avgjørende være om det kan påvises tilstrekkelige objektive omstendigheter til å understøtte at det ikke er et omgåelsesmotiv, men andre forretningsmessige grunner som har forårsaket at selskapet er etablert i den aktuelle stat. Det forutsettes da at selskapet er organisert og drives i samsvar med hva som anses som ordinært både i utlandet og i Norge. Kravet til den fysiske tilstedeværelsen etc. vil variere i forhold til subjektet.

¹⁰³ Se Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) pkt. 14.3

Med bakgrunn i de ovennevnte rettskilder kan det sies at de selskaper som ikke etablerer seg med bakgrunn i de relevante hensyn som kan begrunne begrensninger i etableringsfriheten jf. punkt. 5.3.6, kan sies å være reelt etablerte. Dette forutsetter at selskapene etableres i samsvar med de regler som er gitt i den nasjonale selskapslovgivningen.

5.4 Reglens forhold til den ulovfestede gjennomskjæringsregelen

For å være omfattet av fritaksmetoden ved aksjeinvesteringer i lavskattland innefor EØS, søker vilkåret eller kravet til reell etablering å bekjempe omgåelser av nasjonale skatteregler. Gjennom kravet til reell etablering er det blitt lovfestet en gjennomskjæringsregel for å bekjempe skatteomgåelser og misbruk av EØS-rettens friheter. Spørsmålet er da hvordan kravet til reell etablering forholder seg til den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, og om kravet til reell etablering er overflødig, da den ulovfestede gjennomskjæringsregelen uansett kunne gjort seg gjeldende, forutsatt at kravene ikke er strengere her. I forarbeidene blir det slått fast at NOKUS-reglene og kravet til reell etablering ikke innebærer en innskrenkning av den ulovfestede omgåelsesnorm¹⁰⁴. Siden skatterettslige spørsmål er innenfor legalitetsprinsippets område, kan man ikke komme utenom de krav som legalitetsprinsippet stiller. Loven og lovens ordlyd står derfor helt sentralt i skatteretten, og det skal mye til for å få gehør for tolkninger som ligger utenfor lovens ordlyd. Ved lovtolkningen spiller lovens formål en vesentlig rolle, og i en del tilfeller kan formålstolkningen føre til at skattefordeler som er i strid med lovens formål ikke aksepteres. Som et supplement til de ordinære tolkningsregler, er det derfor alminnelig enighet om at man kan operere med en ulovfestet omgåelsesnorm¹⁰⁵. Et sentralt spørsmål er derfor hva som ligger i denne normen. Høyesterett slo fast at en skattebesparelseshensikt er et nødvendig grunnvilkår for å kunne bruke den ulovfestede gjennomskjæringsnormen, jf. Rt. 2002 s. 456 "Hydro Canada". Dersom dette grunnvilkåret er oppfylt, beror løsningen

¹⁰⁴ Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) pkt. 6.16

¹⁰⁵ Zimmer, lærebok i skatterett, 2005, side 61

i praksis på en skjønnsbasert helhetsvurdering¹⁰⁶. Høyesterett beskrev vurderingstemaet i Rt. 1999 s. 946 ABB slik: *”Dersom de skattemessige virkningene fremtrer som hovedsaken, kan det være grunnlag for gjennomskjæring. Avgjørelsene beror på en totalvurdering hvor de sentrale spørsmål er hvilken egenverdi disposisjonen har utover skattebesparelsen, og om det skatterettslige resultatet ved å følge formen fremtrer som stridende mot skattereglenes formål”*. Ut fra dommen fremstår to momenter som helt sentrale. Det ene er disposisjonens såkalte egenverdi og det andre er i hvilken utstrekning resultatet vil være i strid med skattereglenes formål. Det stilles altså et krav til illojalitet, hvor resultatet av arrangementet, eller den fordel arrangementet gir, må være i strid med de grunnleggende hensyn bak den aktuelle skatteregel som hjemler den aktuelle skattefordel. I forhold til momentet om graden av strid med lovgivers formål, er det sentralt at tilpasninger til skattereglene som lovgiveren må anses å ha forutsett og akseptert som en konsekvens av regelutforming, ikke kan anses som omgåelse¹⁰⁷. Av denne grunn er det nødvendig med en presisering av hvilke selskaper etablert i lavskattland innefor EØS som skal omfattes av fritaksmetoden som et unntak fra de øvrige NOKUS-reglene i sktl § 10-60 flg. Fritaksmetodens formål ved kravet til reell etablering er derfor av stor betydning.

En begrunnelse for å lovfeste en gjennomskjæringsregel kan i mange tilfeller være å klargjøre en rettstilstand eller å gjøre denne mer forutsigbar. Da vilkåret om reell etablering innholder flere skjønnsvurderinger, bidrar neppe denne regelen til verken å klargjøre rettstilstanden eller gjøre den mer forutsigbar. Begrunnelsen for denne påstanden er at det ved vilkåret til reell etablering vil være mange momenter som spiller inn. Det er derfor nærliggende å stille spørsmål til hvorfor denne reglen eksisterer når den tilsynelatende ikke forenkler eller klargjør rettstilstanden. En forklaringsmodell kan være at en slik lovfestet regel gir sterkere signaler til selskapsaktørene enn det en ulovfestet gjennomskjæringsregel gjør. Et slik lovfestet gjennomskjæringsvilkår vil trolig bidra i større grad enn en ulovfestet gjennomskjæringsregel til å redusere incentivet til ulovlig skatteplanlegging.

¹⁰⁶ Zimmer, lærebok i skatterett, 2005, side 62

¹⁰⁷ Zimmer, lærebok i skatterett, 2005, side 63

6 Avslutning og konklusjon

Oppgavens målsetning har vært å klarlegge hva som ligger i begrepene tilsvarende selskap og reelt etablert. For at en aksjeinvestering i et lavskattland innefor EØS skal være omfattet av fritaksmetoden og således være unntatt fra NOKUS-beskatning, er det flere vilkår som må være oppfylt. Først og fremst må selskapene på tvers av landegrensene tilsvare hverandre. Ved vurderingen av dette vilkåret må det legges til grunn en utvidende tolkning hvor det ved den selskapsrettslige sammenligningen er sentralt at deltakerne har begrenset deltakeransvar. I forhold til den skatterettslige sammenligningen er det vesentlig at selskapet eller innretningen er et eget skattesubjekt. Det andre sentrale vilkåret som må være oppfylt for at aksjeinvesteringer i EØS-lavskattland skal være omfattet av fritaksmetoden, er at selskapet eller innretningen må være reelt etablert. Det sentrale formålet bak dette vilkåret er å unngå omgåelser og etableringer av kunstige arrangementer med skattebesparelse for øyet. Ved vurderingen av om vilkåret til reell etablering er oppfylt, vil det således være nødvendig å foreta en konkret helhetsvurdering hvor det sentrale er om det kan påvises tilstrekkelige objektive omstendigheter til å understøtte at det ikke er skattemotivet, men andre forretningsmessige grunner som er årsaken til at selskapet er blitt etablert i den aktuelle staten. Momenter som i den sammenheng er relevante vil variere i forhold til subjektet, og det vil således være naturlig å se hen til hvordan det aktuelle selskapssubjekt er organisert og drives både i Norge og i staten selskapet er etablert i.

På tross av de begrensninger fritaksmetoden setter med kravet til tilsvarende selskap og reell etablering, har Norges forpliktelser gjennom EØS-avtalen hatt meget stor innflytelse på det norske skattesystemet. En fordel er at incentivet til å investere i selskaper i Norge øker. En ulempe ligger i at det parallelt med dette medfører økte incentiver til å investere i lavskattland innenfor EØS. Dette bidrar til at det norske skattefundamentet reduseres, og velferdsstaten Norge må heller innhente skatter fra de øvrige subjektene i staten.

Virkningen av EF/EØS-retten på fritaksmetoden og NOKUS reglene kan i mange tilfeller sies å ha blitt mer omfattende enn hva som først var antatt og ønskelig da EØS avtalen ble inngått. I forhold til fritaksmetoden og NOKUS-reglene er det i stor grad EF/EØS-retten som har bidratt til at reglene er slik som de er i dag ved aksjeinvesteringer innenfor EØS. Da skatteinntekter fra selskapssektoren utgjør en stor del av den norske stats inntekt, er det naturlig at de norske skattemyndighetene i størst mulig grad ønsker at slike inntekter skal bli skattlagt i Norge. Uten EØS-rettens påvirkning av de nasjonale skattesystemene, er det lite trolig at skattefritaket fritaksmetoden gir til ulike selskaper hadde vært like omfattende som de er i dag. Dette belyses gjennom den rettsutvikling som foreligger ifra Cadbury Schweppes-saken og frem til dagens rettstilstand. Til å begynne med søkte de norske skattemyndighetene å skattlegge selskaper slik at skattefritaket innenfor selskapssektoren ikke ble for omfattende. Dette var antakeligvis for å unngå for stor uthuling av det norske skatteprovenyet. På tross av massiv kritikk i forhold til at deres tolkning ikke harmonerte med EØS-retten, sto skattemyndighetene på sitt helt frem til Aberdeen-dommen kom. Dommen medførte en utvidelse av myndighetenes snevre fortolkning av fritaksmetodens anvendelse innenfor EØS, og subjekter som tidligere hadde blitt NOKUS-beskattet ble nå omfattet av fritaksmetoden. Grunnen til at norske skattemyndigheter måtte endre sin strenge fortolkning, kommer av at EØS-avtalen er inkorporert i norsk lov og er gitt forrang for annen formell lov. EØS-retten kan således sies å legge klare begrensninger på den norske beskatningsadgangen. Begrensningene vil kun foreligge i de tilfeller der norske skattemyndigheter forskjellsbehandler nasjonale selskaper i forhold til øvrige selskaper innenfor EØS-området.

Da Norge inngikk EØS-avtalen virket det tilsynelatende som om dens regler ikke vil få noen særlig innvirkning på norsk skatterett. Benn Folkvord kommenterer dette sin artikkel "I hvor stor grad bør norsk skatterett tilpasses utviklingen i Europa": *"Norsk skatterett er ikke en samling av regler, men et system. I dette systemet er reglene elementer som i stor grad henger sammen. Sammenhengen mellom reglene og dermed kompleksiteten er større*

på skatterettsfeltet enn på de fleste andre rettsområder. Fjernes et element, kan dette få til dels uoversiktlige konsekvenser for hele systemet.” For Norges vedkommende kan det hevdes at det elementet som i stor grad har medført uventede og uoversiktelige konsekvenser, er de begrensninger som rammer beskatningsadgangen. På bakgrunn av det kan det påstås at Norge ved tiltredelse av EØS-avtalen sa fra seg deler av sin suverenitet; en suverenitet som innebar å fritt kunne utforme egne skatteregler. Antydningen om EØS-avtalens minimale innvirkning på norsk skatterett ved inngåelsen, har i ettertid vist seg å være feilaktig. EØS-avtalen har fått større konsekvenser for det norske skattesystem enn det de fleste kunne forutse. Cadbury Schweppes-dommen medførte en begrensning på fritaksmetoden, men utvidet NOKUS-reglenes anvendelsesområde, hvilket totalt sett utgjorde et betydelig inngrep i skatteprovenyet til høyskattland innenfor EØS¹⁰⁸. Dette kan sies å være et noe ironisk resultat da de norske skatteregler søker å utjevne de skattemessige forskjeller. EØS-avtalens påvirkning kan således i enkelte tilfeller bidra til å skape ujevnheter i så vel det norske som det europeiske skattesystem.

¹⁰⁸ Bullen/Banoun (2006) avsnitt 2.5

Litteraturliste

Lover og forskrifter

- LOV-1999-03-26 nr.14: Lov om skatt av formue og inntekt. Skatteloven (sktl.)
- LOV 1992-11-27 nr 109: Lov om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde. EØS loven
- Avtale om det europeiske økonomiske samarbeidsområde. EØS-Avtalen
- EU-trakteaten
- LOV-1997-06-13 nr. 44: Lov om aksjeselskaper. Aksjeloven.
- LOV-1991-06-12 nr. 42: Lov om verdipapirfond.

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) Skatte og avgifteopplegget 2008 – lovendringer
- Ot.prp.nr.1 (2004-2005) Skatte og avgifteopplegget 2005 – lovendringer
- Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) Oppfølging av skattereformen
- NOU 2006:4. Forslag til endringer i beskatningen av norsk utenriks sjøfart
- NOU 2003:9. Forslag til endringer i skattesystemet
- NOU 2009:4. Tiltak mot skatteunndragelser

Retts praksis

- Norsk-rettspraksis
- Rt. 1999 s. 946, ABB

- Rt. 2002 s. 456, Hydro Canada
- Rg. 2005 s 1542 (Frostatting), Fokus Bank

- EFTA-Domstolen
- Sak E - 1/04, Fokus Bank ASA mot Den norske stat v/Skattedirektoratet, REC 2004 s. 15

- EF-Domstolen
- Sak C - 120/78, Rewe-Zentral AG mot Bundesmonopolverwaltung für Branntwein. (Cassis de dijon), Saml 1979 s. 00649

- Sak C - 264/96, Imperial Chemical Industries plc (ICI) mot Kenneth Hall Colmer, Saml 1998 s. I-04695

- Sak C - 367/96, Alexandros Kefalas m fl mot Ellininko Dimosio og Organismos Oikonomikis Anasygkrotisis Epicherieseon AE (OAE), Saml. 1998 s. I-02843

- Sak C - 110/99, Emsland–Starke GmbH mot Hauptzollamt Hamburg – Jonas, Saml. 2000 s. I-11569

- Sak C - 319/02, Petri Manninen, Saml. 2004 s. I-07477

- Sak C - 9/02, Hughes de Lasteyrie du Saillant mot Ministere de l'conomie, des Finances et de l'Industrie. Saml. 2004 s. I-02409

- Sak C – 446/03 Marks & Spencer plc, mot David Halsey, Saml. 2005 s. I-10837

- Sak C - 255/02, Halifax PLC and Others, BUPA Hospitals Ltd and Others, and University of Huddersfield v Commissioners of Customs & Excise, Saml. 2006 s. I-01609
- Sak C - 196/04, Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd v. Commissioners of Inland Revenue, Saml 2006 s. I-07995
- Sak C - 425/06, Ministero dell'Economia e delle Finanze mot Part Service Srl, Saml 2008 s. I-00897
- Sak C - 303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy, (foreløpig ikke publisert)

Juridisk litteratur

- Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett*, 5. utg. Oslo, 2005
- Zimmer, Fredrik, *Bedrift, selskap og skatt*. Inntektsbeskatning av næringsdrivende, selskaper og selskapsdeltakere, 4. utg. Oslo, 2006
- Zimmer, Fredrik, *Internasjonal inntektsskatterett*, 4 utg. Oslo, 2009
- Bullen, Andreas, *EU, EØS og skatt*, 1. utg. Oslo 2005
- Fleischer, Carl August, *Folkerett*, 8. utg. Oslo 2005

Administrative uttalelser mv.

- Finansdepartementet, 2007-04-18: NOKUS-reglene og EØS avtalen – betydningen av Cadbury Schweppes-dommen
- Finansdepartementet, 2009-09-29: Utenlandske selskaper som subjekt og objekt under fritaksmetoden.

- Finansdepartementet, 2009-10-16: Complaint against Norway concerning taxation of non-resident investments funds.
- Binende forhåndsuttalelse fra skattedirektoratet. BFU 07/09. Avgitt 04.03.09. Fritaksmetoden, samt spørsmål om midlertidig permanent forskjell ved utdeling av utbytte fra datterselskapi EU-land til norsk datter, og konsernbidrag til norsk mor samme år.
- Binende forhåndsuttalelse fra skattedirektoratet. BFU 30/09. Avgitt 19.11.2009. Om et investeringsselskap i et EØS-land kan anses som reelt etablert og driver reell økonomisk virksomhet der.

Artikler

- Bullen, Andreas og Banoun, Bettina. En spiker i kisten for NOKUS-beskatning i EØS. Revisjon og regnskap. Utgave 7/2006
- Grydeland, Aleksander og Sandvik, Eyvind. Utenlandske selskaper og fritaksmetoden. Del I og II. Revisjon og regnskap. Utgave 1/2009 og 2/2009
- Folkvord, Benn. I hvor stor grad bør norsk skatterett tilpasses utviklingen i Europa. Rett og toleranse – Festskrift til Helge Johan Thue 2007, side 77
- Hovland, Øyvind. Fritaksmetoden og koblingen til definisjonen av lavskattland i NOKUS-reglene. Skatterett nr2/2006 Årgang 25 s. 116.
- Skatteetaten, Fritaksmetoden kom til anvendelse - forlik inngått med Sicav, 18. februar 2010

Internasjonale artikler

- Jeppe Rune, Dansk CFC-beskatning i strid med EU-retten – en kommentar til sag C-196/04, Cadbury Schweppes”, SU 2006, 186, side 5
- Taylor David and Sykes Laurent, Controlled foreign companies and foreign profits, British Tax Review, 2007, 5, 609-647

- Baker Philip, Are the 2006 amendments to the CFC legislation compatible with Community law?, British Tax Review, 2007, 1, 1-6
- Rådets direktiv 90/435EEC av 23. juli 1990 om en felles beskatningsordning for mor- og datterselskaper fra forskjellige medlemsstater (mor-datterdirektivet), EF-Tidende nr. L 225 av 20/08/1990 s. 0006-0009

Annet

- Genealadvokatens innstilling i C-196/04. Opinion of Advocate general Leger, 2 May 2006 in case C-196/04 Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes overseas ltd. V. Commissioners of Inland Revenue.
- BAHR, nyhetsbrev, nr 3/2009 – Skatt. Utenlandsk selskap og fritaksmetoden – EF-domstolens avgjørelse i Aberdeen Property Fininvest Alpha, Publisert, 2009-06-19
- Wikborg Rein, nyhetsbrev, Fritaksmetodens anvendelsesområde for utenlandske selskaper i EØS – klargjøring fra Finansdepartementet, Publisert 30. september 2009
- Revisjon og Regnskap, utgave 7/2008, Krevet til reell etablering og virksomhet innenfor EØS-området (EØS-avtalen: Veiledende forhåndsuttalelse (2008-21 825SFS))
- Utv 2007 s. 1568, Utenlandske aksjefond og fritaksmetoden
- Utv. 2008. s 218, Fradrag for tap ved realisasjon av eierandeler i tysk kommandittselskap samt spørsmål om skatteplikt til Norge for det tyske selskap – sktl. § 2-2 og § 2-38
- Utv. 2009 s. 408, Spørsmål om kravene til reell etablering og virksomhet oppfylles av verdipapirfond i Luxembourg – sktl. § 10-64
- COM (2007) 785 final. Communications from the commission to the council, the European parliament and the European economic and social committee. The application of anti-abuse measures in the area of direct taxation – within the EU and in relation to third countries. 10. Desember 2007